

LE COMPTE D'ÉTAT DE LA CONFÉDÉRATION SUISSE

**Contribution à l'étude de la
technique de l'enregistrement, de la comptabilité budgétaire et de la
comptabilité patrimoniale des corporations publiques**

THÈSE

présentée à la Faculté de droit,
section des sciences commerciales, économiques et sociales
de l'Université de Neuchâtel,
pour obtenir le grade de docteur

par

MAURICE HEIMANN

1947
IMPRIMERIE COURVOISIER S. A.
LA CHAUX-DE-FONDS



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Le compte d'Etat de la Confédération suisse

Contribution à l'étude de la technique
de l'enregistrement, de la comptabilité budgétaire
et de la comptabilité patrimoniale des
corporations publiques

Monsieur MAURICE HEIMANN, licencié ès sciences commerciales et économiques, de La Chaux-de-Fonds, est autorisé à imprimer sa thèse de doctorat ès sciences commerciales et économiques, «Le compte d'Etat de la Confédération suisse». Il assume seul la responsabilité des opinions émises.

Neuchâtel, le 8 juillet 1947.

Le Directeur de la Section des sciences
commerciales, économiques et sociales :

P. R. ROSSET

LE COMPTE D'ÉTAT DE LA CONFÉDÉRATION SUISSE

**Contribution à l'étude de la
technique de l'enregistrement, de la comptabilité budgétaire et de la
comptabilité patrimoniale des corporations publiques**

THÈSE

présentée à la Faculté de droit,
section des sciences commerciales, économiques et sociales
de l'Université de Neuchâtel,
pour obtenir le grade de docteur

par

MAURICE HEIMANN

1947

IMPRIMERIE COURVOISIER S. A.
LA CHAUX-DE-FONDS

A MA FEMME,
A MA FILLE.



MAURICE HEIMANN

1887
IMPRIMERIE GOUVERNEUR & C.
14, RUE DE LA CHAUSSEE

Avant-propos

La comptabilité publique de la Confédération suisse a été récemment réorganisée et la présentation du budget améliorée ; le bilan repose sur des bases nouvelles et l'enregistrement se fait au moyen des machines perfectionnées que nous offre la technique. Cela seul justifierait déjà l'étude d'une comptabilité publique qui est parmi les plus modernes de Suisse. Mais notre but, en abordant ce sujet, est avant tout de combler une lacune ; les ouvrages relatifs au budget écrits avant 1914 par Delahaut, de Lichterwelde et Balsiger, celui plus récent de Meier et la thèse de Favre, consacrée au Contrôle des finances, sont à peu près tout ce qui existe, à notre connaissance, sur les questions touchant de près à la comptabilité de notre Etat. Pourtant, le problème ne semble pas dépourvu d'intérêt pratique et scientifique, si nous en jugeons d'après les demandes de renseignements, que reçoit l'Administration fédérale des finances, sur le système budgétaire de la Confédération, l'organisation ou l'histoire de sa comptabilité. Il ne paraît donc point inutile de tenter un essai descriptif et historique de la comptabilité publique de la Confédération.

Nous ne devons pas toutefois nous limiter à une monographie ; le fait, qu'en comptabilité publique, l'empirisme l'emporte trop souvent sur la doctrine nous contraint à compléter, par une étude critique, le compte rendu de nos recherches historiques et la simple description.

Dans un premier chapitre, nous étudions la comptabilité de la Confédération et son développement au cours d'un siècle, sous le rapport de la technique et des méthodes comptables. En conclusion, nous estimons que l'organisation actuelle est très rationnelle et, de surcroît, sujette à une adaptation rapide aux nécessités nouvelles.

Le deuxième chapitre est consacré à l'étude du budget et du compte des variations de la fortune. Nous avons tenté de déterminer les principes rationnels sur lesquels ils devraient reposer ; notre étude nous conduit alors à formuler quelques critiques sur des points particuliers, certains procédés de la présentation du budget et la structure du compte des variations de la fortune ne nous paraissant pas donner satisfaction. Nous constatons encore que la comptabilité de la Confédération, si perfectionnée soit-elle, ne fournit pas toujours les renseignements statistiques qui pourraient être utiles pour la connaissance des incidences des recettes et des dépenses publiques sur l'économie générale et nous présentons des suggestions à ce sujet.

Au troisième chapitre enfin, nous étudions le bilan d'Etat à la lumière de la doctrine, des nécessités pratiques et des prescriptions en vigueur ; par des propositions concrètes, nous tentons de contribuer au perfectionnement du bilan quant à son exactitude, à sa sincérité et à sa continuité. Nos conclusions se terminent sur un essai de présentation d'un bilan répondant aux nécessités actuelles.

Il n'était pas inutile de tenter l'essai de cette étude et notre but sera largement atteint s'il offre, à ceux que la comptabilité publique intéresse, une documentation que nous nous sommes efforcé de rendre aussi complète que possible et si l'administration fédérale peut retirer quelque profit de nos recherches et de nos suggestions.

Nous ne voudrions pas terminer ce préambule sans exprimer notre reconnaissance à M. le Prof. F. Scheurer, dont l'érudition et l'intérêt qu'il manifesta à notre égard furent pour nous des guides sûrs et bienveillants, ainsi qu'à M. R. Baumann, chef de section près les Services fédéraux de caisse et de comptabilité, qui voulut bien nous faire bénéficier de sa remarquable expérience.

La méthode comptable de 1848 à 1947

A. LA COMPTABILITÉ SIMPLE (1848-1913)

I. APERÇU DESCRIPTIF.

Jusqu'en 1914, la comptabilité de la Confédération, tenue selon la méthode camérale, est régie par le Règlement sur l'organisation de l'Administration des finances et la gestion de la comptabilité et des caisses fédérales, du 19 février 1877, modifié par le Règlement pour le Contrôle fédéral des finances, du 24 février 1903. Le premier, par son article 8, confie au Bureau des finances « la comptabilité des » frais d'administration générale et des dépenses des départements ; » celle des capitaux de la Confédération et des fonds spéciaux ; » celle des pensions militaires ; l'élaboration du budget annuel et » du compte d'Etat, sur la base des budgets spéciaux et des comptes » annuels fournis par les départements ». L'article 11 précise : « Les » principaux livres à tenir au bureau des finances sont : un journal » et un grand livre. Le journal embrasse par ordre chronologique » toutes les opérations de caisse, ainsi que tous les articles indirects » ne passant pas par le livre de caisse. Les inscriptions au journal » sont rapportées tous les mois au grand livre. Outre le journal et » le grand livre, il y aura les livres auxiliaires nécessaires, notamment » un registre à rubriques indiquant en détail et d'après les rubriques » du budget l'ensemble des opérations de la caisse d'Etat ».

D'autre part, au Département des finances, est institué un bureau de contrôle dont l'activité s'étend à « la vérification quotidienne des » inscriptions dans le livre de caisse de la Caisse d'Etat..., le contrôle » des crédits, sur la base des mandats de paiement délivrés par les » départements et la Chancellerie fédérale, l'examen de tous les » comptes mensuels et annuels, la vérification périodique... de l'in- » ventaire des objets appartenant à l'administration ». En vertu de l'article 17, le Bureau de contrôle, « dans le but de contrôler l'emploi » des crédits », doit tenir un livre spécial dans lequel il porte « par » ordre de rubriques, les crédits du budget, les crédits supplémen- » taires et les crédits ouverts par le Conseil fédéral, ainsi que les » mandats émis ». En outre, l'article 67 prévoit dans les termes ci-après que la comptabilité, décentralisée, est répartie dans les différents offices de l'administration : « Chaque mois, les Départe- » ments ont à rendre compte des recettes et des dépenses de leurs

» administrations respectives. Ces comptes doivent être dressés
» dans une forme correspondant au budget et accompagnés des
» pièces justificatives nécessaires, tant pour les recettes que pour
» les dépenses ». Cependant, le Bureau des finances tient la comptabilité des frais généraux d'administration ; par conséquent, les départements et le Tribunal fédéral n'ont pas à remettre des comptes spéciaux. Il leur suffit de «viser les recettes et les dépenses » qui s'y rapportent et de délivrer les mandats de réquisition et « de paiement » (article 73).

Le compte d'Etat se divise en deux parties (articles 76 et ss.) :

1. **Le compte d'administration**, dont le résultat est reporté au compte général et qui comprend les recettes et les dépenses budgétaires.
2. **Le compte général**, dans lequel on enregistre les mutations de la fortune en capitaux, en immeubles et en biens meubles. L'article 80 précise que « dans le compte annuel sont portées toutes les pré-tentions actives ou passives de la Confédération provenant de » l'année correspondante ».

Le règlement de 1903, instituant le Contrôle fédéral des finances, ne modifie pas sensiblement les dispositions de celui de 1877 relatives à la tenue des livres. Les comptes de la Confédération se divisent, sous le régime de la comptabilité camérale, en quatre groupes distincts :

- a. Le livre de caisse, tenu à la Caisse d'Etat.
- b. Les comptes des offices administratifs.
- c. Le livre des rubriques budgétaires du Contrôle des finances.
- d. Le journal et le grand livre de la Comptabilité centrale.

Cette répartition des livres se justifie par le rôle assigné à chacun des services administratifs.

Le livre de caisse forme la base de la comptabilité camérale. Toutes les opérations sont des opérations de caisse ou y sont assimilées. Les fonctionnaires chargés de la perception des recettes de l'administration des postes et de celles des télégraphes sont tenus de transmettre les fonds perçus et disponibles au caissier de leur arrondissement postal. A l'administration des péages, cette remise se fait par tous les receveurs subalternes aux receveurs d'arrondissements et par ceux-ci aux caissiers principaux. Les caissiers d'arrondissements postaux et les caissiers principaux des péages dépendent directement de la Caisse d'Etat (article 51). « Les produits des administrations des poudres, des monnaies et des domaines, du laboratoire, de l'atelier de construction, du dépôt de munition et de » la fabrique d'armes, doivent être livrés successivement à la Caisse

» d'Etat » (article 53). Toutes les autres recettes des départements et les remboursements de tout genre doivent être versés à la Caisse d'Etat au fur et à mesure de leurs rentrées.

Les fonctionnaires chargés du paiement des dépenses envoient les pièces comptables au département dont ils relèvent ; celui-ci délivre un mandat sur la Caisse d'Etat en désignant le destinataire, le lieu et l'époque du paiement. Le mandat est transmis au Contrôle des finances qui le vise après avoir vérifié s'il remplit certaines conditions. Le mandat doit notamment être basé sur un crédit encore disponible (crédit budgétaire, supplémentaire ou provisoire) ; il ne peut constituer un virement de crédit ou encore concerner une dépense non prévue au budget (articles 6 et 7 du règlement de 1903). Le caissier d'Etat reçoit le mandat pour y indiquer la caisse qui effectuera le paiement et le renvoie, ainsi complété, au département qui l'a délivré. Celui-ci le transmet au fonctionnaire chargé du paiement qui, de son côté, le remet au créancier contre quittance (articles 64 et 65). Si, dans le terme de 30 jours à compter de la date d'émission, le mandat n'a pas été présenté à l'encaissement, il perd sa validité et tout doit recommencer. Ajoutons enfin que les mandats peuvent être endossés ; ils sont donc assimilables aux effets de commerce à vue. Seuls les paiements effectués par les administrations autonomes échappent à la règle générale et ne donnent pas lieu à l'émission de mandats sur la Caisse d'Etat.

La quasi-totalité des transactions de la Confédération se fait par l'intermédiaire de la Caisse d'Etat ; on conçoit donc l'importance du livre de caisse auquel le règlement de 1877 ne consacre pas moins de 57 articles, dont 13 relatifs aux vérifications de la caisse. Aussi, relève-t-on invariablement dans les rapports de gestion du Conseil fédéral, au chapitre concernant le Contrôle des finances, que « le brouillard de la Caisse fédérale a été vérifié chaque jour »¹⁾. Notons en passant, afin de mieux établir le rapport des valeurs il y a un demi-siècle, que le Conseiller fédéral, chef du Département des finances, devait en personne contrôler périodiquement la Caisse d'Etat ; il ne pouvait qu'exceptionnellement déléguer un haut fonctionnaire dans l'accomplissement de ce devoir important.

Le livre de caisse n'est qu'une partie de la comptabilité, celle du mouvement des comptes. Le contrôle des crédits fait l'objet de comptabilités particulières que tiennent les offices des départements et le Contrôle des finances. **Les comptabilités des offices** se composent généralement d'un livre des rubriques dans lequel on

1) Cf. F. F. II, 1913, p. 447.

enregistre les crédits ouverts et leur utilisation lors de l'émission des mandats. A côté de ce contrôle des crédits, les offices tiennent une comptabilité de gestion plus ou moins complète, selon le degré de leur autonomie envers la Caisse d'Etat. Dans les dernières années de la comptabilité camérale, l'autonomie de certains services est très prononcée. Quelques-uns possèdent même leur propre compte courant auprès de la Banque nationale. C'est ainsi que le Contrôle des finances dut intervenir pour demander « que lorsque certains » services administratifs deviennent débiteurs de la banque, il con- » vient qu'ils pourvoient à leurs besoins de numéraire à l'aide de » virements de comptes d'autres administrations qui sont alors » créancières de la banque, ce mode de faire permettant à la Caisse » d'Etat fédérale de bénéficier de l'intérêt »¹⁾.

Le Contrôle des finances tient aussi une comptabilité des crédits ouverts et de leur utilisation, afin de pouvoir constater l'état de disponibilité des crédits lorsque les mandats lui parviennent.

Le Bureau des finances tient une comptabilité centrale des dépenses des départements, à laquelle s'ajoute sa propre comptabilité concernant les frais d'administration générale, les capitaux et les fonds spéciaux de la Confédération. C'est dans ce dessein que le règlement lui prescrit la tenue d'un journal, d'un grand livre et de livres auxiliaires, dont le livre des rubriques. Un livre, appelé « livre du compte capital », enregistre systématiquement les écritures concernant le mouvement de la fortune. Ces écritures sont relativement rares en cours d'année, car la plupart d'entre elles, simples écritures de régularisation, résultent des modifications constatées en fin d'année par les inventaires. Le compte annuel ne ressort toutefois pas de cette comptabilité centrale, mais bien des comptes annuels fournis par les départements.

Nous sommes frappés de la coexistence de toutes ces comptabilités. Au premier abord, elles paraissent se compléter ; on s'aperçoit bientôt qu'elles se répètent en se superposant. Ainsi, nous trouvons un livre des rubriques auprès des offices, du Contrôle des finances et du Bureau des finances ; les opérations relatives aux paiements et aux encaissements sont enregistrées à la Caisse d'Etat, au Bureau des finances et, partiellement, dans les deux livres des rubriques des départements et du Contrôle des finances. L'existence de plusieurs comptabilités indépendantes et partiellement identiques est un moyen de les vérifier réciproquement en les confrontant ; mais ce parallélisme implique une double, triple ou quadruple exécution du travail.

1) F. F. I, 1910, p. 524.

II. ABANDON DE LA COMPTABILITÉ SIMPLE.

Au siècle précédent, les moyens de paiement étaient fort limités; la Caisse d'Etat, secondée par des agences, dites caisses principales et caisses auxiliaires, réglait tout le trafic des espèces. La fonction de l'Etat se limitait à une activité restreinte, de sorte qu'une comptabilité à un stade peu évolué suffisait à l'enregistrement des faits économiques. Ainsi, le règlement de 1877 sur l'organisation de l'administration des finances et la gestion de la comptabilité et des caisses fédérales précise-t-il que « le journal embrasse par ordre » chronologique toutes les opérations de caisse, ainsi que » tous les articles indirects ne passant pas par le livre de caisse » (article 11). Cette phrase révèle l'importance de la Caisse d'Etat à ce moment-là, ainsi que l'uniformité et la simplicité des faits économiques que la comptabilité devait enregistrer. Encaissements et paiements étaient les actes principaux de la vie économique de l'Etat à cette époque; occasionnellement venaient se greffer des faits donnant lieu aux écritures jugées alors indirectes. C'est sur ces bases que Hügli élaborait sa célèbre « comptabilité constante » dans l'administration bernoise.

Mais un fait nouveau bouleversa le système de l'économie régionale au milieu du siècle passé: l'apparition du chemin de fer. En 1872 fut promulguée la loi fédérale sur la construction et l'exploitation des chemins de fer. Les besoins monétaires suivirent la courbe ascendante du trafic; bientôt les moyens de crédit et de paiement devinrent insuffisants. Le peuple suisse le comprit et adopta, le 18 octobre 1891, l'article 39 de la Constitution fédérale qui donnait à la Confédération le droit exclusif à l'émission des monnaies et qui prévoyait la création d'une banque centrale. Celle-ci, sous le nom de Banque nationale suisse, ouvrit ses guichets le 20 juin 1907. La Confédération ne négligea point les avantages que lui offrait un compte de virement pour effectuer ses paiements et percevoir les recettes. La Banque nationale, qui remplaçait peu à peu la Caisse d'Etat, connut bientôt un concurrent, l'Office des chèques et virements postaux, dont la création remonte à 1905. L'avoir de la Confédération auprès de cet office apparaît pour la première fois dans le compte d'Etat de 1914. Les années précédentes, il se confond avec l'actif de la Caisse d'Etat.

Pour bien situer le terrain gagné par ces deux organes de paiement et d'encaissement, relevons qu'en 1914 le compte de la Confédération auprès de la Banque nationale accuse un mouvement de près de 730 millions de francs, soit 356 millions pour les encaissements et 374 pour les paiements. De son côté, le compte de chèques postaux enregistre 7.763 entrées et 39.927 assignations et

virements, représentant au total 46 millions de francs. Ces chiffres, en progression presque constante, s'élevaient en 1938, dernière année d'avant-guerre, à 20.268 transactions, représentant 3.053 millions de francs, pour la Banque nationale, et 157.498 transactions, pour un montant de 524 millions de francs, effectuées par l'Office des chèques postaux.

La Caisse d'Etat a perdu toute sa valeur en tant qu'organe de règlement des dettes et créances de la Confédération. Par contre, elle fait preuve d'une grande activité dans le domaine de la circulation monétaire ; au cours de l'année 1938, elle a procédé à environ 8.900 échanges de monnaies, pour plus de 125 millions de francs, sans compter le trafic du guichet alimenté par la place de Berne.

Ces chiffres n'illustrent pas seulement le développement des moyens techniques de paiement et d'encaissement et l'évolution des mouvements de trésorerie de la Confédération, mais encore l'influence grandissante que l'activité de l'Etat a dû exercer sur l'économie en général.

L'évolution économique qui caractérise le demi-siècle précédant la première guerre mondiale et le développement des moyens de paiements rendaient impropre à ses fins la comptabilité camérale basée sur les seuls mouvements d'espèces et orientée unilatéralement vers le contrôle de l'activité financière de l'administration. Ce contrôle lui-même était parfois inefficace. Nous pouvons lire dans le rapport du Département des finances pour l'exercice de 1900 que « l'encaisse concorde avec le solde de caisse accusé par les livres ; » l'organisation actuelle ne permet pas néanmoins de s'assurer que » ce solde est vraiment exact, c'est-à-dire qu'il ne se trouve pas en » caisse des fonds non encore inscrits dans les recettes ou encore » que les dépenses dont il a été passé écriture ont été effectivement » payées »¹⁾. En 1910, le rapport de gestion du Contrôle des finances précise que « pour exercer sur la Caisse d'Etat un contrôle présentant » toutes les garanties de sûreté et d'exactitude voulues, on avait » reconnu depuis nombre d'années la nécessité d'organiser une » comptabilité de contrôle indépendante de celle qui est tenue pour » la caisse elle-même »²⁾.

L'organisation de cette comptabilité entra fortuitement dans la première phase de sa réalisation ensuite d'un postulat, voté en 1909, concernant la comptabilité de l'Administration des postes et des télégraphes. Pour donner suite à ce postulat, le Département des finances fit une étude dont il consigna les conclusions dans un

1) F. F. I, 1901, p. 368.

2) F. F. I, 1910, p. 531.

avant-projet. Celui-ci, dépassant l'objet du postulat, prévoyait pour l'Administration des PTT et les établissements en régie une comptabilité distincte de celle des autres services de l'administration. Elargissant encore la voie ouverte à une nouvelle organisation, le Conseil fédéral prit, le 30 novembre 1909, un arrêté par lequel il autorisait le Département des finances à désigner une commission d'experts qui le seconderait dans l'étude de la réforme du budget et du compte d'Etat et des modifications à apporter à l'organisation et au fonctionnement de la Caisse d'Etat.

En juin 1911, le Département des finances présenta un rapport aux commissions financières des Chambres, dans lequel il se déclare disposé à transformer la comptabilité des postes et télégraphes. Le 31 août, la Délégation des finances répondit à ce rapport par un accord complet, mais déclara envisager « toutefois qu'il est de toute » nécessité d'introduire en même temps dans les deux administrations un système de comptabilité reposant sur le principe de la » partie double en usage dans les entreprises industrielles et commerciales »¹⁾. La Délégation des finances verrait favorablement l'extension de ce système à tous les établissements fédéraux en régie et exprime l'opinion que « la comptabilité de l'administration » centrale devrait aussi être modernisée et établie soit d'après le » système de la partie double, soit d'après un autre système, à » dire d'experts »¹⁾.

Le Département des finances, sans attendre la réponse de la Délégation, avait déjà chargé le chef comptable de la Banque nationale suisse, M. Henze, de faire des propositions sur la question de la tenue des livres de l'administration centrale et de l'organisation de la Caisse d'Etat. Trois semaines après la lettre de la Délégation des finances au Département, le rapporteur exposait son point de vue. Dans ses conclusions, il recommandait la comptabilité commerciale en partie double, adaptée aux besoins de l'administration.

L'année 1912 est caractérisée par un temps d'arrêt reflétant l'incertitude dans laquelle on se trouvait quant à l'opportunité d'introduire la comptabilité en partie double dans l'administration. La Commission des finances du Conseil national, dans une lettre du 29 mai 1912, priait le Département des finances de surseoir à l'introduction de ce système afin de lui permettre de se prononcer elle-même sur la question. Le Conseil fédéral suspendit alors les effets de son arrêté du 19 janvier 1912 par lequel il donnait suite au rapport Henze. Entre-temps, il avait fait un pas de plus vers la centralisation comptable en créant un « Service de comptabilité ».

1) F. F. II, 1912, p. 88 et 89.

En 1913, intervint la décision. La Commission des finances, par l'intermédiaire d'une sous-commission, faisait sienne la proposition d'introduire la comptabilité en partie double. Elle demandait que celle-ci fût organisée de façon à permettre :¹⁾

- a) de constater clairement en tout temps l'ordre donné et l'exécution des opérations ;
- b) de déterminer exactement le résultat ou bilan du compte d'Etat proprement dit et le produit net des établissements en régie ;
- c) de clôturer le compte en tout temps ;
- d) de faciliter le contrôle.

La sous-commission ne se prononçait pas sur la question de la méthode proprement dite. Sur trois experts consultés, l'un préconisait la comptabilité constante de Hügli, tandis que les deux autres se prononçaient en faveur de la comptabilité commerciale. Les deux systèmes répondaient aux exigences de la sous-commission qui se bornait à reproduire l'avis des experts. Le Conseil fédéral trancha la question le 25 juillet 1913 dans le sens de son arrêté du 19 janvier 1912. En même temps, il décréta la fusion du Service de comptabilité et de la Caisse d'Etat en une seule administration dont il confia la direction à M. Henze, chargé dès lors d'introduire la comptabilité en partie double dans l'administration centrale de la Confédération et dans les établissements en régie.

Le nouveau directeur s'assura de l'applicabilité des principes qu'il défendait en transposant personnellement toute la comptabilité de l'exercice pour 1912 selon les règles de la comptabilité en partie double.

Les considérations sur lesquelles s'appuyait le mouvement en faveur d'une réforme de la comptabilité publique de la Confédération indiquent bien qu'on entendait augmenter avant tout l'efficacité du contrôle. Les interventions, aussi nombreuses que vaines, tendant à créer une Cour des comptes²⁾ corroborent cette constatation. Néanmoins, à la faveur de ce mouvement, la comptabilité put acquérir une plus grande valeur analytique ; à la constatation claire de « l'ordre donné et de l'exécution des opérations » s'ajoutait une exigence nouvelle : la détermination exacte « du résultat ou bilan du compte d'Etat », c'est-à-dire l'analyse interne des effets spécifiques, juridiques et économiques de l'activité de l'Etat. Cette exigence, si naturelle aujourd'hui, avait alors en comptabilité publique un caractère révolutionnaire.

1) F. F. II, 1914, p. 5.

2) *infra* p. 54 et ss.

B. LA COMPTABILITÉ DOUBLE MANUSCRITE (1914-1939)

I. INTRODUCTION.

Aucune disposition de droit ne fixe les principes de la comptabilité double manuscrite ou les modalités d'application de la méthode introduite le 1^{er} janvier 1914. Ces modalités, sans doute, ont évolué au cours des années ; elles se sont améliorées, affinées, adaptées, simplifiées, mais les bases sont restées 25 années durant ce qu'elles étaient au début.

D'une manière générale, on peut dire que les livres de la comptabilité camérale ont été conservés. Le contrôle budgétaire est réalisé au compte d'administration dont le livre a pris le nom de « registre des rubriques ». Les biens, les droits et obligations sont enregistrés au grand livre qui forme le compte capital. L'unité comptable est réalisée au journal.

La comptabilité double manuscrite se distingue de la méthode précédente parce que l'écriture comptable y est intégrale. Dans le jeu des comptes de la partie double, le compte d'administration ou, plus précisément, les rubriques de dépenses et de recettes de ce compte fonctionnent comme des subdivisions de pertes et profits. Les dépenses sont débitées au compte d'administration et créditées aux comptes statistiques du bilan et vice-versa pour les recettes. Une simple permutation des éléments de la fortune est débitée et créditée aux comptes statistiques. En résumé, tous les mouvements des comptes sont soumis à la règle de l'écriture intégrale, sans égard à leur appartenance au compte d'administration ou au compte capital.

II. OPÉRATIONS PRÉLIMINAIRES.

1. L'ordonnancement.

En principe, il appartient aux offices administratifs de faire débiter les comptes tenus à la comptabilité centrale, qu'il s'agisse de dépenses effectives ou de virements d'un compte à l'autre. A cet effet, les offices procèdent de la façon suivante. Les pièces originales (factures ou pièces ad hoc établies par les offices) sont relevées sur des bordereaux récapitulatifs, à raison d'un bordereau par compte. Les bordereaux, à leur tour, sont reportés sur une formule spéciale, appelée mandat, qui sert à l'ordonnancement. Accom-

pagné des pièces à l'appui, le mandat est transmis au Contrôle des finances qui le vise, s'il juge la dépense régulière, et lui donne un numéro d'ordre. Enfin, les Services de caisse et de comptabilité en assurent l'exécution. Contrairement à ce que le règlement de 1877 prévoyait, le mandat n'est plus transmis à la Caisse d'Etat puis retourné, à l'intention du créancier, au département qui l'a émis ; les Services de caisse et de comptabilité effectuent directement les paiements ordonnancés. Par conséquent, le mandat peut servir au paiement de plusieurs créanciers et à la mise en compte de virements internes. Perdant sa qualité d'effet de commerce nominatif, il se transforme en un simple document administratif et comptable ; cependant, il reste la pièce de base portant la signature de l'office émetteur et le visa du Contrôle des finances, sans lesquels il est sans valeur.

Les formules de mandat varient d'un département à l'autre quant au format et à la disposition du texte. L'indication des rubriques à débiter, les montants ordonnancés et le total du mandat sont les seules données essentielles.

Quand le mandat est visé par le Contrôle des finances, l'ordonnancement des dépenses est terminé. Les Services de caisse et de comptabilité en assurent l'exécution et l'enregistrement dans les comptes. Ils procèdent aux paiements, soit par l'intermédiaire de la Banque nationale, de l'Office des chèques postaux, de la Caisse d'Etat, ou par virements internes ou encore, mais très rarement, par l'envoi d'effets de change. Le mode de transmission des valeurs (Caisse, Banque nationale, Chèques postaux, Effets de change, Virements internes) est consigné au verso du mandat suivant un schéma de répartition reproduit à l'aide d'un timbre humide. Il va sans dire que le total des sommes de la répartition correspond au montant total du mandat. Ainsi, ce dernier contient les indications nécessaires à l'écriture comptable : le recto représente l'ordonnancement (débit) et le verso le mode de transmission des valeurs (crédit).

L'enregistrement des mandats par la comptabilité subit une préparation sous la forme d'un état récapitulatif. Chaque mandat est reporté sommairement sur un tableau dit d'exécution des mandats dont les colonnes représentent, les unes l'ordonnancement et les autres l'exécution. Le tableau d'exécution est une pièce annexe du journal.

Ces récapitulations successives permettent de réduire au strict minimum les inscriptions au journal et, par conséquent, les reports dans les livres de l'enregistrement systématique ; l'exécution est représentée par une seule écriture journalière au crédit des comptes

« Banque nationale », « Chèques postaux », « Caisse », « Effets de change » et « Caisse d'assurance ».

2. Les postes créditeurs.

Les postes créditeurs sont les recettes ou les virements internes (contre-valeur de montants ordonnancés). Les offices ont connaissance des sommes portées au crédit des comptes qui les concernent au moyen d'avis dactylographiés établis par la Comptabilité centrale. Ces avis présentent quelque analogie avec les notes de crédit en usage dans les banques ; ils indiquent le montant et le compte crédité, ainsi que le nom du débiteur ; les pièces originales sont jointes à l'avis.

Les virements internes sont enregistrés au journal par la mise en compte des mandats. Les recettes parviennent par trois voies différentes : le compte courant auprès de la Banque nationale suisse, le compte des chèques et virements postaux et la Caisse d'Etat. Les paiements de tiers effectués par l'envoi de billets de banque ou d'effets de commerce sont dirigés, les uns sur la Caisse d'Etat et les autres sur la Banque nationale.

Les pièces de recettes originales sont l'extrait de compte journalier de la Banque nationale, le rapport, également journalier, qu'établit la Caisse d'Etat sur les opérations de caisse, ainsi que les coupons postaux. Les rapports de la Banque nationale et de la Caisse d'Etat servent directement à la mise en compte des recettes. Les coupons postaux, en revanche, subissent un traitement préliminaire : triés par compte, ils sont reportés sur des avis de crédit établis en deux exemplaires. Les originaux, accompagnés des coupons, sont envoyés à l'office qu'ils concernent, les copies servant de pièces comptables. Les écritures chronologiques sont sommalres, le détail figurant déjà sur les copies des avis.

III. L'ENREGISTREMENT COMPTABLE.

1. L'enregistrement chronologique.

Le tableau d'exécution des mandats, le rapport de la Banque nationale, les avis de crédit concernant les recettes au compte de chèques et le rapport de la Caisse d'Etat sont **les pièces comptables**. Le mandat a conservé la fonction qu'il avait en comptabilité camérale en tant que pièce de l'ordonnancement ; mais il ne représente plus implicitement, comme dans la camérale, une sortie de caisse ou une opération considérée comme telle. Le centre de gravité de la

comptabilité s'est déplacé du livre de caisse au journal dont le propre, en comptabilité double, est de placer tous les comptes sur un pied d'égalité. Dans ce fait réside la particularité essentielle de la méthode introduite en 1914.

Le journal est conçu en vue d'un dépouillement aisé des écritures ; il est composé de colonnes qui se répartissent comme suit :

Ecriture		Libellé	Mandat No	Département		Rubrique	Détail	Total	Folio	
					Division				Doit	Avoir
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

En principe, les colonnes réservées au texte de l'écriture comptable se divisent en deux groupes distincts :

colonnes 1 et 2 pour le compte capital (quand l'écriture concerne le compte d'administration, mention en est faite dans la colonne 1, s'il s'agit d'un enregistrement débiteur, et dans la colonne 2, s'il s'agit d'un enregistrement créditeur) ;

colonnes 5 à 7 pour le compte d'administration (le cas échéant, on indique dans la colonne 7, au lieu du numéro de la rubrique, qu'il s'agit du compte capital).

Cette disposition confère une grande clarté au journal, qui diminue les possibilités d'erreur lors du report dans les livres et rend les recherches aisées.

Les colonnes 10 et 11 concernent l'enregistrement systématique ; on y indique les numéros de folios du grand livre et du registre des rubriques, au fur et à mesure de la transcription des écritures chronologiques.

Quant au type des écritures passées au journal, nous nous en référons à la monographie de comptabilité publique inspirée de la comptabilité de la Confédération que Terrier a publiée en annexe de son ouvrage sur le Bilan d'Etat¹⁾.

L'addition du journal est quotidienne et une récapitulation à la fin du mois détermine le mouvement mensuel, sans qu'il soit nécessaire de reporter chaque jour le total du jour précédent. Mention-

1) Terrier, p. 142 et ss.

nous enfin que le journal n'enregistre pas l'ouverture et la clôture des comptes.

Certaines inscriptions au journal, la mention dans la colonne 7 que l'écriture concerne le compte capital ou l'enregistrement détaillé des mandats qui se fait déjà au tableau d'exécution par exemple, nous paraissent superfétatoires ; malgré cela, nous n'hésitons pas à reconnaître la grande simplicité du journal, sa disposition claire et les méthodes d'enregistrement très rationnelles. Grâce à ces qualités, 1.800 pages de 34 lignes suffirent en 1938 à l'enregistrement de 20.000 opérations effectuées par la Banque nationale, 157.000 par le compte de chèques, 9.000 par la Caisse d'Etat, 3.400 effets de change et 33.000 virements internes. La tenue du journal nécessite moins d'un agent.

2. L'enregistrement systématique.

De l'ancienne comptabilité camérale, le **registre des rubriques** a gardé les caractéristiques au double point de vue de la forme et des conceptions comptables. A l'origine, les rubriques étaient tenues simultanément par la Comptabilité générale, le Contrôle des finances et les offices intéressés. C'est en ces termes que le Conseil fédéral s'exprimait à leur sujet dans le rapport qu'il présenta aux Chambres le 18 novembre 1924 (pages 7 et 8) sur la question de la création éventuelle d'une Cour fédérale des comptes :

« La comptabilité actuelle est certainement bien conçue. Les
» experts chargés dernièrement de l'examiner ont déclaré qu'elle
» fonctionnait parfaitement. Ils admettent toutefois sans hésiter
» qu'une simplification serait possible dans l'inscription des dépenses
» budgétaires proprement dites. Le double et même triple travail de
» tenue des comptes par rubriques doit être envisagé comme une
» luxueuse superfétation. En effet, ce travail s'effectue une première
» fois au contrôle fédéral des finances et une deuxième fois à la
» comptabilité générale. En outre, tous les services disposant de
» crédits budgétaires tiennent aussi un contrôle de leurs dépenses
» établi par chapitre et rubrique du budget. Le même travail se fait
» donc en triple : une fois au service intéressé, une deuxième au
» contrôle fédéral des finances et une troisième fois à la compta-
» bilité générale. Cette constatation suffit à démontrer qu'une simpli-
» fication est possible. Elle peut être réalisée sans diminuer notre
» sécurité ». La réalisation de cette simplification conduisit au pro-
» cédé bipartite d'enregistrement encore en vigueur en 1939 : la
» Comptabilité générale dut tenir le grand livre, tandis que le registre
» des rubriques fut confié au Contrôle des finances. Les écritures sont

passées différemment au registre des rubriques suivant qu'il s'agit de dépenses ordonnancées ou, au contraire, de recettes et de rétrocessions de dépenses. Dans le premier cas, la mise en compte est faite directement dans les rubriques budgétaires sur la base des mandats, avant que ceux-ci ne soient enregistrés au journal par la Comptabilité centrale. Dans le second cas, on procède à la transcription des écritures chronologiques faites au journal.

Le registre des rubriques se compose de deux volumes de feuilles mobiles : l'un pour les recettes, l'autre pour les dépenses. L'en-tête des pages prévoit entre autres l'inscription des crédits budgétaires, reports de crédits et crédits additionnels. Les colonnes réservées aux écritures comptables sont les suivantes :

Dépenses.

Journal	Date		Pièce No	Dépenses Doit	Remboursements		Dépenses nettes
					Postes correctifs	Avoir	

Recettes.

Journal	Date		Pièce No	Recettes Avoir	Postes correctifs		Recettes nettes
					Doit		

On contrôle l'exécution budgétaire en comparant le crédit indiqué dans l'en-tête et l'état des recettes et des dépenses comptabilisées.

Les titres des colonnes témoignent à eux seuls de la ténacité des conceptions comptables d'avant 1914. Mais combien caractéristique est la disposition des colonnes de recettes, où, contrairement à la disposition conventionnelle généralement admise en comptabilité double, le doit est à droite et l'avoir à gauche.

Le grand livre, composé, comme le livre des rubriques, de feuilles mobiles reliées dans des bibliorhaptas, se présente sous l'aspect de deux gros volumes. Les folios du grand livre, semblables

à ceux que l'on emploie ordinairement, comprennent deux parties, le Doit et l'Avoir, divisées chacune en colonnes destinées à l'inscription des dates, du libellé et des montants.

IV. LA CLOTURE DES COMPTES.

L'Administration des finances a le devoir d'établir le bilan¹⁾ mensuel soumis au Contrôle des finances et de dresser le compte d'Etat ; cependant, elle ne dispose des données nécessaires qu'en ce qui concerne le compte capital ; les résultats du compte d'administration ressortent des chiffres fournis par le Contrôle des finances qui, de cette façon, vérifie et sanctionne un bilan dont il est en partie l'auteur.

La Comptabilité centrale dresse le bilan mensuel en faisant au préalable les balances des sommes et des soldes du compte capital. Les comptes du grand livre ne sont pas soldés mensuellement ; additionnés à l'encre rouge en vue de l'établissement du bilan mensuel, ils sont tenus sans interruption au cours d'un exercice. On ne les solde et reporte à nouveau qu'à la fin de l'année comptable. La clôture mensuelle est faite hors-compte, à l'aide d'un livre in-folio d'une vingtaine de pages, permettant d'établir les balances pendant un trimestre. Une page double contient 15 colonnes réparties de gauche à droite comme suit :

une colonne pour la nomenclature des comptes ;

un tableau de deux colonnes (Doit et Avoir) pour le report de la balance des soldes du trimestre précédent ;

trois tableaux de quatre colonnes pour les balances des sommes et des soldes du trimestre en cours.

Les totaux mensuels de chacun des comptes du grand livre sont transcrits dans la colonne de la balance des sommes ; additionnés algébriquement aux soldes du mois précédent, ils donnent les soldes à nouveau. Les sommes et les soldes sont additionnés verticalement par groupes du bilan ; les totaux débiteurs et créditeurs de la balance des soldes ainsi obtenus, le total des recettes et celui des dépenses sont transcrits au bilan général. Le terme de balance est donc impropre à désigner ce travail de synthèse subi par le compte capital. La balance des soldes proprement dite n'est parfaite que par l'établissement du bilan lui-même.

1) Terme employé officiellement pour désigner la balance générale des comptes et traduit de l'allemand « Bilanz ».

La clôture mensuelle des comptes ne répond pas seulement à une exigence légale ; elle doit permettre surtout de constater l'exactitude arithmétique de la comptabilité. Mais, pour être menée à chef, elle suppose une comptabilité exempte de toute erreur. Or, depuis l'enregistrement au journal de quelque vingt mille écritures par mois (moyenne de 1938) jusqu'à l'établissement du bilan, les possibilités d'erreurs sont aussi variées que nombreuses :

- a) enregistrement chronologique ; erreurs d'addition des sommes de détail composant l'écriture intégrale ;
- b) enregistrement systématique ;
 - 1. erreurs relatives à l'importance du montant (les inversions de chiffres sont les plus connues) ;
 - 2. inscription au Doit de montants créditeurs et vice-versa ;
 - 3. omission d'une partie de l'écriture, Doit ou Avoir ;
 - 4. erreur quant au compte affecté ;
 - 5. omission pure et simple de l'écriture ;
- c) clôture des comptes et bilan ;
 - 1. erreurs d'addition au grand livre et au registre des rubriques ;
 - 2. erreurs de transcription à la balance du mouvement des totaux mensuels du grand livre (montant inexact, interversion de l'actif et du passif, omission partielle ou totale de report) ;
 - 3. erreurs dans le report de la balance des soldes au bilan ;
 - 4. erreurs d'addition au bilan.

Pour autant que les erreurs ne se compensent point, la balance du mouvement ou le bilan en font ressortir l'existence, à l'exception de l'erreur b. 4, mais sans en révéler le genre, ni le lieu. Ces difficultés ont incité la Comptabilité centrale à imaginer un procédé permettant de localiser les fautes. Ce procédé, dit des « répartitions », consiste en ceci :

Le journal, une fois transcrit dans les comptes, est reporté sommairement (date, Doit et Avoir) sur des cartes synoptiques. Chaque carte représente une catégorie de comptes, généralement un poste du bilan. Le total des débits et celui des crédits, égaux entre eux et au total du journal, prouvent journellement l'exactitude arithmétique des enregistrements chronologiques. En fin de mois, les totaux des cartes synoptiques, reportés dans le « grand livre général », genre de journal américain, indiquent le mouvement débiteur et créditeur par groupes de comptes. En comparant les montants du grand livre général et ceux de la balance du mouvement, on peut localiser sans difficulté les erreurs qui apparaissent au moment de

la clôture. Le grand livre général, jugé d'une utilité contestable par P. Meyer¹⁾, fut supprimé sans inconvénient quelques années après la parution de son ouvrage; seules subsistèrent les cartes de répartition.

La clôture définitive des comptes ne coïncide pas avec l'année civile, les offices disposant d'une période complémentaire au cours de laquelle ils peuvent encore faire usage des crédits budgétaires. Cette période, qui peut se prolonger jusqu'à fin février, nécessite la tenue d'un journal et l'établissement de bilans mensuels supplémentaires jusqu'à ce que soit commencé le journal dit de clôture. Au commencement d'une nouvelle année civile, toutes les opérations effectuées par l'intermédiaire de la Caisse, de l'Office des chèques postaux ou de la Banque nationale doivent être comptabilisées, même si elles ont trait à l'année précédente, sur le nouvel exercice; en effet, il ne peut exister parallèlement deux comptes pour la Caisse, les Chèques postaux ou la Banque. Des comptes transitoires, appelés «soldes actifs» et «soldes passifs», enregistrent les rapports entre les deux exercices. Les soldes actifs et passifs apparaissent dans le bilan de fin d'année; en les reportant à compte nouveau, ils annulent les postes transitoires du nouvel exercice.

Les écritures du journal de clôture ne résultent pas de faits économiques; elles appartiennent à la catégorie des écritures de régularisation. Nous y trouvons les capitalisations d'immeubles, les variations de l'inventaire, les amortissements industriels, etc. C'est aussi par le journal de clôture que l'on enregistre au compte d'administration le résultat comptable des établissements en régie et le virement de l'excédent de dépenses ou de recettes au compte de la fortune.

L'appellation donnée au journal de clôture (Abschluss-Journal) n'est pas strictement juste, les écritures concernant la clôture des comptes n'y étant précisément pas consignées. On établit le bilan de fin d'année de la même manière que les bilans mensuels; la balance des sommes concerne alors l'exercice entier au lieu d'une période d'un mois seulement.

Les travaux de clôture terminés, le Département des finances procède à l'élaboration du compte d'Etat qu'il publie en un volume in-quarto de quelque 270 pages. Une édition paraît en langue allemande et une en langue française. Pour l'exercice 1939, le compte d'Etat comprend une introduction, le compte d'administration (recettes, dépenses et établissements fédéraux en régie) et le

1) Meyer, p. 100.

compte capital. On y trouve en appendice les comptes de la caisse d'assurance du personnel fédéral et un extrait de ceux des chemins de fer fédéraux.

Les termes « compte capital » n'ont pas ici le sens de « fortune nette », mais servent uniquement à désigner la partie de la comptabilité de la Confédération que ne comprend pas le compte d'administration, c'est-à-dire les comptes où sont enregistrés les éléments, la valeur et les variations de la fortune, à l'exclusion des comptes budgétaires.

Nous étudierons en détail le compte d'Etat dans les chapitres consacrés à la comptabilité budgétaire, au compte des variations de la fortune et au bilan.

C. LA COMPTABILITÉ TYPOSCRITE¹

I. LA SITUATION A LA VEILLE DE LA DEUXIÈME GUERRE MONDIALE.

La réforme de la comptabilité faite en 1914 a eu, sans doute, des conséquences remarquables sur le mécanisme des opérations, particulièrement en ce qui concerne l'émission des mandats et la transmission des valeurs aux créanciers de l'Etat. Au point de vue de la technique de l'enregistrement, il est incontestable que la comptabilité double déploya les effets les plus heureux sur l'auto-vérification comptable, sur le contrôle du budget et de la trésorerie, ainsi que sur les possibilités d'analyse de l'activité de l'administration. A ce sujet, on en constate certaines manifestations extérieures dans le compte d'Etat, dont le bilan donne une image plus précise de la situation du patrimoine en ses éléments, tandis que le compte de clôture, si imparfait soit-il, révèle certaines causes des variations intervenues dans la valeur de la fortune²).

Certes, envisagée en elle-même, la tenue manuscrite des livres a atteint un haut degré de perfection ; mais, si l'on considère les problèmes que pose l'analyse de l'activité complexe déployée par l'Etat à la veille de la deuxième guerre mondiale, cette comptabilité n'offre que des possibilités restreintes ; la forme en est devenue désuète et les procédés mis en œuvre sont dépassés par la technique mécanique moderne et la science comptable d'aujourd'hui. Faute de moyens techniques appropriés, on eut recours à la sur-organisation, pour que soit exercé le contrôle des dépenses administratives, des subventions et du recouvrement des revenus.

La situation financière de la Confédération est telle, à la veille de la guerre, que les autorités jugent opportun de constituer une commission d'experts, dite Commission des économies. Dans le secteur de la comptabilité, le Conseil fédéral lui confia en 1937 l'étude des trois questions suivantes :

1) Nous appelons « typoscrite » la comptabilité exécutée à l'aide de machines comprenant un dispositif arithmétique (machine à calculer) qui permet d'inscrire les montants enregistrés et les résultats des enregistrements. La comptabilité typoscrite se distingue des autres comptabilités mécaniques par le fait que les montants ne sont pas dactylographiés, mais inscrits au moyen des types du dispositif arithmétique. La machine à calculer peut être doublée d'un clavier dactylographique en vue de l'enregistrement comptable à texte complet (Cf. p. 41, tableau des opérations).

2) Infra p. 114 et ss.

1. Le budget et le compte d'Etat répondent-ils aux nécessités d'un exposé clair et précis de l'administration des finances et de la situation de fortune de la Confédération ?
2. Quelles simplifications et modifications les experts recommandent-ils au sein de l'administration et des exploitations en régie, concernant la comptabilité et le service de caisse ?
3. Le contrôle des dépenses administratives et des subventions garantit-il que les principes de la plus stricte économie et de la bonne gestion sont respectés ?

Les experts ont consigné leurs conclusions dans un long rapport daté du 28 février 1938. Nous reviendrons ultérieurement sur les critiques et les propositions qu'ils formulent concernant le budget et le compte d'Etat. Au sujet de l'organisation comptable et du service de caisse, les suggestions des experts peuvent se résumer en quatre points :

1. Centralisation de la mise en compte des recettes et des dépenses de la plupart des offices.
2. Mécanisation des procédés d'enregistrement.
3. Unification du matériel, des formules et des systèmes comptables.
4. Suppression du mandat remplacé par les factures originales, en tant que pièces affectées à l'ordonnancement.

Pour les experts, ces mesures permettraient des économies appréciables par l'emploi d'un personnel restreint et à meilleur marché ; des 70 comptabilités que comptent les offices, 50 pourraient être supprimées.

Trois suggestions ont été faites en vue d'améliorer le contrôle :

1. Séparation du Service des paiements et de la Comptabilité centrale.
2. Contrôle de l'exécution du budget avant commande, par l'établissement de bulletins de commande et leur enregistrement central.
3. Réception et enregistrement centralisés des factures, permettant un contrôle permanent des commandes non facturées et des factures non payées.

L'Administration des finances consigna ses remarques et propositions dans un contre-projet daté de septembre 1938.

Les auteurs du contre-projet, MM. Baumann et Studer, alors chefs de service auprès de la section de caisse et de comptabilité,

admettent que, depuis l'introduction de la comptabilité double dans l'administration fédérale, les temps ont changé ; ils reconnaissent les avantages qu'une adaptation des méthodes aux conditions actuelles comporterait, mais relèvent la grande simplicité de la méthode en vigueur, trop souvent qualifiée de vieillie. Au sujet de l'espoir qu'entretiennent les experts de supprimer 50 comptables par la centralisation, le rapport met en garde contre la tendance à assimiler la comptabilité de l'administration fédérale à celle d'une grande entreprise industrielle et commerciale. Les tâches si diverses de l'administration varient d'un service à l'autre et nécessitent souvent un personnel spécialisé. On ne peut donc pas envisager d'incorporer simplement les comptabilités techniques à la Comptabilité centrale. L'expérience acquise dans ce domaine enseigne que la suppression des petites comptabilités n'entraîne pas forcément la suppression des fonctions, la tâche principale des comptables des offices n'étant pas la tenue des livres. L'Administration des finances s'élève ensuite contre la suggestion des experts relative à la centrale de réception des factures ; le circuit des pièces comptables en serait compliqué et l'appareil administratif alourdi ; les paiements de l'Etat ne sont du reste basés qu'en partie sur des factures présentées par des tiers. L'Administration des finances enfin, forte de son expérience de 25 années, ne croit pas à l'utilité de séparer la caisse de la comptabilité.

En revanche, les conclusions des experts au sujet de la surorganisation en matière de tenue des livres sont reprises dans le contre-projet. On y propose de combattre la surorganisation en remplaçant les livres de la Comptabilité centrale, des offices et du Contrôle des finances par la comptabilité sur fiches, en faisant un large usage de la décalcographie pour toutes les écritures, depuis l'ordonnancement jusqu'à l'enregistrement, et en centralisant les travaux arithmétiques qui peuvent être exécutés par des machines. Le rapport conclut :

1. Pour donner suite, dans la mesure du possible, aux vœux des experts relatifs à la réorganisation de la comptabilité,
 - a) les comptabilités des services seront unifiées et adaptées aux besoins du Contrôle des finances et de la Comptabilité centrale ;
 - b) les travaux de la Comptabilité centrale et du Service des paiements se feront mécaniquement ;
 - c) le système des mandats sera supprimé.

2. Un plan des comptes, obligatoire pour toute l'administration fédérale, constituera la base de la classification spécifique et administrative des dépenses et des recettes budgétaires.
3. Les travaux préparatoires seront exécutés de telle façon que la comptabilité, dans le sens du projet, puisse entrer en vigueur le 1^{er} janvier 1939.

Le 14 mars 1939 seulement, le Conseil fédéral se déclare tacitement en faveur du contre-projet, en ce sens qu'il adopte le plan des comptes et invite le Département des finances et des douanes à introduire les modifications qui en découlent pour le budget de 1940. Le travail de réorganisation peut alors commencer.

II. LES OPÉRATIONS PRÉLIMINAIRES.

1. L'ordonnancement.

Jusqu'en 1939, l'organisation comptable reposait sur le principe de la décentralisation et les regroupements qu'on faisait subir aux pièces comptables au cours des différentes phases précédant la mise en compte. La décentralisation, en reportant certains travaux de synthèse sur les opérations préliminaires, permettait de réduire au strict minimum le nombre des écritures au journal, au grand livre et au registre des rubriques et de répartir les opérations arithmétiques entre les différents organes qui concourent à l'ordonnement des dépenses et à la perception des recettes.

La décentralisation s'avéra d'emblée irrationnelle dans l'organisation moderne de la comptabilité typoscrite, en vertu de la très grande capacité et du prix élevé des machines comptables automatiques. L'organisation comptable, sous le nouveau régime, postule donc à priori le principe de la centralisation.

La centralisation de l'enregistrement comptable se manifeste par un accroissement important du nombre des écritures, conséquence de la suppression de la synthèse en cascades. Celle-ci, très avantageuse en comptabilité manuscrite, perd beaucoup de son importance dans la tenue typoscrite des livres pour deux raisons au moins. L'une est la suppression radicale de la transcription des écritures chronologiques dans les livres de l'enregistrement systématique, grâce à la décalcographie. La seconde est l'addition automatique des sommes enregistrées. Mais l'accroissement du nombre des écritures comptables aboutit inévitablement à l'exécution du travail en série. Il en résulte une nécessité nouvelle, celle de l'uniformité des pièces comptables. Bien précaire apparaît dès lors l'efficacité de la méthode préconisée par les experts, selon

laquelle, le mandat étant supprimé, la Comptabilité centrale aurait à enregistrer les dépenses sur la base des pièces originales directement. L'uniformité des pièces comptables suppose en effet une préparation minimum du travail d'enregistrement ; « Gute Vorbereitung ist schon halbe Arbeit » dira Grüner¹⁾.

C'est dans ce sens que l'on conçoit l'ordonnance uniforme, composée de 3 ou 4 exemplaires que les couleurs verte, bleue, blanche et jaune ou rose, permettent de distinguer facilement.

Chacun des exemplaires de l'ordonnance porte le nom de l'office émetteur, l'année comptable, le nom et le numéro du compte débité, le lieu et la date d'émission. Dans le corps de l'ordonnance, on indique les destinataires et les montants ordonnancés.

Les formules vertes, portant la signature de l'office émetteur, sont les pièces administratives de l'ordonnancement. Le Contrôle des finances les conserve et les classe dans l'ordre des comptes.

Les copies bleues, classées par les Services de caisse et de comptabilité dans l'ordre chronologique de l'enregistrement, portent le visa du Contrôle des finances ; le Service des paiements y inscrit la répartition des sommes selon le mode de transmission des valeurs. Elles sont les pièces comptables et constituent le détail des écritures de la Comptabilité centrale.

Les copies blanches sont conservées par les offices qui ordonnent. Classées par comptes dans l'ordre chronologique de l'émission, elles constituent, avec les avis²⁾, les livres comptables où chacune d'elles équivaut à une écriture intégrale : le débit est le total ordonnancé, le crédit étant représenté par les sommes de l'ordonnance.

Ces trois exemplaires font intégralement partie des comptabilités que tiennent les offices, le Contrôle des finances et la Comptabilité centrale.

On n'établit des formules jaunes que pour les paiements à effectuer par l'intermédiaire de l'Office des chèques et virements postaux ; elles servent de bordereaux du chèque postal. La formule rose est prévue pour certaines opérations d'un caractère spécial effectuées par la Banque nationale, tels que les paiements en devises étrangères ou les versements télégraphiques. Munie de la signature des Services de caisse et de comptabilité et du Contrôle des finances, elle a la valeur d'une assignation bancaire.

1) Grüner, p. 28.

2) Cf. p. 35 et ss.

Les ordonnances sont donc à fonctions multiples. Les offices, d'une seule frappe, ordonnancent les paiements (formule verte), rédigent partiellement l'écriture de la Comptabilité centrale (bleue), tiennent leur propre comptabilité (blanche) et écrivent au besoin le bordereau du chèque postal (jaune) ou certaines assignations bancaires (rose).

L'uniformité des pièces comptables étant réalisée en principe, l'ordonnance normalisée et rendue obligatoire pour tous les services de l'administration, la Comptabilité centrale eut encore à mener une ingrate campagne au sujet de la rédaction schématique de l'ordonnancement. Ses instructions relatives à l'établissement des ordonnances visent particulièrement la classification méthodique des ordres de paiement, l'uniformité rédactionnelle de l'ordonnancement, la précision, la concision et la suite logique du texte et des chiffres, l'indication claire des destinataires (comptes ou tierces personnes) et des modes de transmission des valeurs. Par suite de la progression constante du nombre des ordonnances, ces instructions devinrent nécessaires pour obtenir un enregistrement sûr et aisé, ainsi qu'une exécution rapide et exacte de l'ordonnancement ; depuis la réforme comptable, on a compté que les offices ont émis :

27.657 ordonnances en 1940

41.193 » » 1941

45.765 » » 1942

53.723 » » 1943

65.842 » » 1944

78.333 » » 1945

83.933 » » 1946

L'ordonnance décalcographiée à fonctions multiples permet alors de vaincre la surorganisation, de coordonner l'activité comptable de toutes les branches de l'administration, de centraliser et de mécaniser une partie importante des opérations arithmétiques sans limiter la compétence des offices, ainsi que d'organiser la préparation rationnelle de l'enregistrement par l'uniformité des pièces comptables.

2. Le contrôle.

La réforme de 1940 n'a pas modifié la sphère d'activité du Contrôle des finances. Encore régi par son règlement du 2 avril 1927, il a pour fonction d'exercer la revision préalable, soit de vérifier les ordonnances avant paiement au double point de vue arithmétique et matériel.

Le déroulement des opérations est en bref le suivant : Les formules vertes, bleues et jaunes sont envoyées par les offices à un bureau central de réception qui vérifie arithmétiquement les ordonnances et les transmet au reviseur qu'elles concernent pour être vérifiées au point de vue matériel. Les ordonnances donnant lieu à des contestations sont soit retournées à l'office émetteur accompagnées d'un protocole de revision, soit, si la nature de la contestation le permet, corrigées par le Contrôle des finances après entente avec le service intéressé. Le Contrôle des finances vise alors la formule bleue des ordonnances réputées en ordre et la transmet avec la copie jaune aux Services de caisse et de comptabilité pour exécution et mise en compte.

La vérification arithmétique implique la nécessité de connaître l'état de disponibilité des crédits au moment où les ordonnances parviennent au bureau de réception. Jusqu'en 1939, on croyait qu'il était impossible d'exercer cette fonction sans la tenue d'une comptabilité au Contrôle des finances. La fiche comptable polygraphiée, dont un exemplaire lui est adressé par la comptabilité centrale, a détruit ce mythe.

La vérification matérielle suppose chez le reviseur une connaissance approfondie de la matière contrôlée. L'organisation administrative constituait en 1946 encore le critère de subdivision de l'activité de l'Etat en secteurs de contrôle, c'est-à-dire que la répartition des tâches entre les reviseurs était faite par offices. Avant 1940, la décentralisation de la tenue des livres, ainsi que la forme purement administrative de l'ordonnancement, imposaient, dans une certaine mesure, ce mode de répartition. Il est cependant incompatible avec le principe rationnel de la spécialisation, chaque reviseur devant étendre ses connaissances à toute la matière traitée par les services qu'il contrôle. Dans le cas où plusieurs services traitent des affaires de la même espèce, plusieurs reviseurs ont à s'initier aux particularités de ces opérations. Il en résulte certains inconvénients qui amoindrissent le résultat de l'activité du Contrôle des finances tant au point de vue qualitatif que quantitatif : le sectionnement de la matière contrôlée conduit à un traitement inégal des différents services, conséquence de la part inévitable de subjectivité avec laquelle les reviseurs exercent leur activité ; la répartition administrative du contrôle estompe la subdivision spécifique des recettes et des dépenses et, de ce fait, favorise les transferts de crédits par l'affectation de recettes ou de dépenses à des rubriques budgétaires qui leur sont étrangères.

Au contraire, la répartition spécifique de la matière contrôlée entraîne une spécialisation des reviseurs très profitable à leur compétence et à la valeur du contrôle. Les connaissances techniques de

chacun des reviseurs, moins étendues, sont plus approfondies. Les opérations spécifiquement identiques sont traitées uniformément, quel que soit le service qu'elles concernent. Les reviseurs ayant conscience du contenu des rubriques budgétaires dont ils ont la surveillance, il devient malaisé de procéder à leur insu à des transferts de crédits. La plus grande habileté technique et professionnelle permet encore un rendement quantitatif supérieur. La constitution de secteurs de contrôle selon la subdivision spécifique des postes budgétaires ne présente plus aucune difficulté aujourd'hui, du moment que les offices ne peuvent pas débiter plus d'un compte par ordonnance.

3. L'exécution de l'ordonnancement.

L'exécution de l'ordonnancement consiste à transmettre aux destinataires les montants ordonnancés au sujet desquels le Contrôle des finances a donné son approbation. La transmission des valeurs peut se faire par virements internes, soit par l'inscription au crédit d'un compte, ou par paiements. Dans le premier cas, l'exécution de l'ordonnancement est du ressort de la Comptabilité centrale qui s'en acquitte en comptabilisant l'ordonnance ; dans le second cas, l'exécution est confiée au Service des paiements.

Le Service des paiements transmet les valeurs ordonnancées à leurs destinataires par trois voies différentes : l'Office des chèques postaux, la Banque nationale et la Caisse d'Etat. Les bulletins de virement et mandats de paiement de l'Office des chèques postaux sont écrits à la main ; toutes les indications exigées par l'Administration des postes et les communications aux destinataires ressortent de l'ordonnance (formule bleue). En principe, c'est le Service des paiements qui établit les coupons postaux ; dans certains cas spéciaux, les offices les établissent eux-mêmes et les joignent à l'ordonnance. Les copies jaunes des ordonnances, les bulletins de virement et les mandats de paiement sont adressés à l'Administration des postes, accompagnés du chèque postal. Le Service des paiements établit généralement quatre chèques par jour.

Les assignations sur la Banque nationale et la Caisse d'Etat sont établies à l'aide de machines électriques et reproduites en décalographie sur le journal des sorties.

En même temps qu'à la transmission des valeurs, le Service des paiements procède à la préparation de l'enregistrement dans les comptes. A cet effet, le mode de transmission est relevé sur le tableau de répartition imprimé au bas de la formule bleue des ordonnances et qui sert de base à l'établissement du journal des

sorties (Ausgang). Celui-ci est une adaptation du tableau d'exécution utilisé en comptabilité manuscrite jusqu'en 1939 ; il se présente comme suit :

Total	Chèques postaux	Virements internes	Compte	Libellé	Date	BNS No	Banque et Caisse Assignations	
							Détail	Total
1	2	3	4	5	6	7	8	9

frappe originale

Décalcographie des assignations sur la Banque nationale et la Caisse d'Etat.

Le total de chacune des ordonnances, représentant le débit, est transcrit dans la première colonne, tandis que la répartition suivant le mode de transmission, représentant le crédit, est portée dans les colonnes 2, 3, 8 et 9. Les assignations sur la Banque nationale et la Caisse d'Etat sont reproduites dans les colonnes 5 à 9.

Le Service des paiements est doté de deux machines Mercedes-addelektra, munies de 6 compteurs interchangeable à lecture visuelle. Les 6 compteurs sont accouplés et disposés de manière à obtenir tous les totaux nécessaires à une auto-vérification des inscriptions :

Le compteur I additionne les montants ordonnancés que l'on frappe dans la première position (colonne 1).

Le compteur II additionne les chiffres frappés dans la deuxième position (colonne 2, à savoir : le total, par ordonnance, des mandats et virements postaux).

Le compteur III additionne les virements internes que l'on frappe dans la troisième position (colonne 3).

Ces trois compteurs reviennent à zéro par l'inscription des résultats dans leur position respective.

Le compteur IV soustrait les montants frappés dans la première position et additionne ceux des deux autres positions. Le résultat lisible à ce compteur est ainsi, en valeur absolue, la différence entre le compteur I et les compteurs II et III ; il représente le total de la valeur des assignations sur la Banque nationale et la Caisse d'Etat. Le compteur IV est ramené automatiquement à zéro en même temps que les trois premiers. Son résultat n'est pas inscrit ; il sert uniquement à prouver l'exactitude des inscriptions qui ressort de l'équivalence, en valeur absolue, des enregistrements des compteurs IV et V.

Le compteur V additionne les montants des assignations sur la Banque nationale et la Caisse, montants que l'on frappe dans la quatrième position (colonne 8). Il fonctionne comme les compteurs I, II et III.

Le compteur VI additionne également les sommes frappées dans la quatrième position. Son rôle se limite à inscrire en cinquième position (colonne 9) le total de chaque assignation. Cette inscription a pour effet de ramener le compteur VI à zéro.

La nouvelle organisation du Service des paiements représente une amélioration sensible sur la précédente, tant au point de vue du rendement quantitatif que sous le rapport de la qualité. Grâce à la copie jaune de l'ordonnance, il n'est plus nécessaire de transcrire les bulletins de virements et les mandats postaux pour établir les bordereaux des chèques. On peut apprécier l'importance de cette économie au nombre croissant des paiements faits par l'intermédiaire de l'Office des chèques postaux ; l'évolution a été la suivante depuis 1939 :

	Total annuel des assignations et virements postaux	Moyenne journalière (300 jours par année)
1939	141 435	471
1940	185 065	617
1941	196 623	655
1942	230 749	769
1943	281 509	938
1944	319 196	1063
1945	347 772	1159

Si l'on évalue à une demi-minute par paiement le temps requis pour l'établissement manuscrit des bordereaux (inscription du montant versé, du numéro de compte de chèques, des noms et domicile du destinataire, addition et vérification arithmétique du bordereau), l'économie est d'environ 10 heures par jour pour 1945, soit de plus d'un agent.

L'amélioration qualitative se rapporte particulièrement à l'exactitude certaine des chiffres relatés au journal des sorties. Pratiquement, toute possibilité d'erreur est exclue. La colonne 1 indique le total journalier de l'ordonnancement qui correspond aux enregistrements débiteurs dans les comptes ; la colonne 2 indique la valeur des chèques postaux d'un jour ; la colonne 3 correspond à l'enregistrement créditeur des virements internes ; la colonne 8 est la copie des assignations sur la Banque nationale et la Caisse. Sur les écritures du journal des sorties s'exerce un contrôle permanent par la confrontation des compteurs IV et V.

Enfin, le journal des sorties permet de simplifier au maximum l'enregistrement des montants à créditer aux comptes « Chèques postaux », « Banque nationale » et « Caisse ». Une seule écriture par jour y suffit en transcrivant dans les comptes les totaux des colonnes 2 et 8 du journal des sorties.

III. LA COMPTABILITÉ

1. Les livres comptables.

Pour passer les écritures, la Comptabilité centrale dispose de 5 machines comptables électriques « National Ellis 3000 » munies d'un clavier de 12 séries de 9 chiffres actionnant 4 compteurs et d'un clavier dactylographique. Les livres comptables sont constitués par des fiches, des cartes et des feuilles volantes. L'enregistrement systématique se fait sur des fiches appelées avis comptables (Buchungsanzeige) et sur des cartes dites « cartes synoptiques » (Uebersichtskarten). Le journal est tenu sur des feuilles volantes¹⁾.

Les avis comptables sont établis par la Comptabilité centrale en deux exemplaires décalcographiés. On distingue les avis de débit qui sont bleus, des avis de crédit qui sont jaunes. Ils existent en trois grandeurs. Les avis les plus grands ont le format commercial normalisé pouvant contenir une trentaine d'enregistrements. Les avis de la moitié de ce format permettent de comptabiliser 18 montants. Les plus petits, employés pour les écritures ne comportant qu'un à huit montants, ont le tiers de la grandeur des premiers.

Les avis comptables portent les indications suivantes²⁾. Le nom du compte (a), le solde comptable avant l'écriture (b), le libellé (c), les montants comptabilisés (d), le solde comptable après l'écriture (e), la date de l'écriture, le numéro du compte et le numéro d'ordre de l'écriture (n). Des deux exemplaires établis, les originaux sont envoyés à l'office intéressé qui les classe avec les copies blanches des ordonnances où ils constituent les livres comptables et servent de contrôle des crédits ; les copies sont destinées au Contrôle des finances qui peut ainsi vérifier les écritures passées et surveiller l'emploi des crédits budgétaires.

Sous une autre forme, l'avis comptable existait déjà avant le régime de la comptabilité typoscrite ; il était alors le moyen d'informer les organes administratifs intéressés sur les écritures passées auprès de la Comptabilité centrale. Son rôle est bien différent aujourd'hui.

1) Cf. p. 42.

2) Cf. p. 42.

d'hui, il ne faudrait pas s'y méprendre ; malgré son nom, il ne sert d'avis de débit et de crédit que dans les cas où la Comptabilité centrale entretient des rapports comptables avec des tiers ou des organes fédéraux auxquels les mesures de centralisation ne sont pas applicables. Dans la règle, il est l'écriture comptable elle-même et doit remplacer les livres de la comptabilité manuscrite, aussi bien ceux de la Comptabilité centrale que ceux des offices ou du Contrôle des finances. L'avis comptable fait partie du système de « l'enregistrement direct dans les comptes »¹⁾ qui a permis de concilier la tenue simultanée de plusieurs comptabilités identiques et l'enregistrement unique et centralisé.

L'effet directement perceptible que produit le système de la comptabilité tenue à l'aide des avis comptables est de décharger les offices et le Contrôle des finances de la mise en compte des ordonnances et des recettes, ainsi que des travaux arithmétiques que cela comporte. Mais un fait qui n'a pas toujours été apprécié à sa juste valeur est l'identité parfaite des comptes tenus par les différents organes et la concordance entre toutes les annotations d'une écriture. Ces qualités sont assurées par la décalcographie et, comme nous le verrons plus tard au sujet de l'écriture comptable, par la répétition automatique des inscriptions juxtaposées. De ce fait, la confrontation des résultats obtenus de part et d'autre n'a plus aucune utilité et l'élimination de différences, jusqu'alors inévitables, est d'un passé révolu. En outre, le Contrôle des finances, sans consulter les livres des administrations, revise ipso facto les comptes de la Confédération par le simple contrôle qu'il opère journellement sur les ordonnances et les avis qui lui parviennent. Il est donc à même d'exercer sa fonction de vérificateur avec plus de facilité et d'efficacité que jamais auparavant.

On a souvent prétendu que la comptabilité sur fiches ne remplace pas les livres classiques de la comptabilité manuscrite ; un inconvénient relevé à maintes reprises est l'absence de vue d'ensemble, ce qui rend malaisée la consultation des livres comptables. S'il est vrai que les avis ne peuvent pas être consultés de la même manière que les colonnes d'un livre de comptes, on doit admettre aussi qu'une organisation appropriée aux besoins en fera facilement un instrument très précieux et souvent d'une utilité supérieure à celle des encombrants livres comptables. La mobilité des fiches volantes permet, par exemple, de remplacer l'ordre chronologique des écritures par un classement des fiches dans l'ordre jugé le plus judicieux ; de ce fait, parcourir les comptes dans leur ensemble n'est plus une nécessité.

1) Articles 10 et 11 de l'ACF du 29. 6. 45.

Les inscriptions faites sur les avis ne représentent qu'une partie des écritures systématiques, celles qui intéressent les offices et le Contrôle des finances. L'autre partie, composée presque exclusivement d'opérations arithmétiques, est passée sur les **cartes synoptiques**, à raison d'une carte par compte. Les cartes concernant le compte capital sont crème, celles des dépenses bleues et celles des recettes jaunes. En tête des cartes figurent le nom du compte, son numéro et le numéro d'ordre de la page. Les cartes sont utilisées sur les deux faces. A chacun des avis comptables correspond une écriture d'une seule ligne sur la carte synoptique indiquant de gauche à droite¹⁾ : le solde comptable (f), le libellé (g), le montant total de l'écriture (h ou i), le mouvement cumulé du compte (j et k), le zéro de contrôle (l), la date de l'écriture, le numéro de compte et le numéro d'ordre de l'écriture (m).

Certes, les cartes synoptiques ont avant tout une fonction technique qui est d'enregistrer les chiffres nécessaires à l'auto-vérification de chacune des écritures et de les conserver en vue de passer les écritures subséquentes. Mais on ne saurait assez insister sur leur grande valeur pratique, en ce qu'elles indiquent en permanence le solde des comptes et le mouvement cumulé des enregistrements de l'année. Elles sont de ce fait des instruments d'une utilisation journalière et s'avèrent indispensables à l'établissement du bilan. Les comptes, constamment soldés et à jour, et les cartes, légères et maniables, remplacent les laborieux travaux de clôture et les bouquins pesants et encombrants.

Le journal est la reproduction par décalque des écritures passées sur les avis comptables et les cartes synoptiques. Tenant compte qu'à chaque avis comptable pouvant comporter un nombre très élevé d'enregistrements, correspond une seule ligne sur la carte synoptique, on a coupé le journal en deux parties. Celle de gauche, où sont reproduits les avis comptables, porte le titre de Journal I. Elle se déplace plus rapidement sur la machine que celle de droite, le Journal II, calquée sur la carte synoptique. Le journal est totalisé et arrêté quotidiennement.

L'enregistrement chronologique constituait la base et le centre de gravité de la comptabilité manuscrite; en comptabilité typoscrite, il est devenu un accessoire. Les deux termes de l'écriture intégrale, disposés avec tant de clarté au journal classique de la comptabilité double, sont maintenant dispersés au hasard de l'enregistrement systématique où l'on groupe, dans la mesure du possible, toutes les écritures par compte, afin de réduire au minimum le nombre des

1) Cf. p. 42.

avis comptables et, partant, celui des enregistrements sur la carte synoptique. Cette disposition ne fut pas aussi désavantageuse qu'on ne le crut d'abord ; actuellement, le rôle quasi unique du journal est de constater l'équivalence des enregistrements débiteurs et créditeurs, rôle qu'il remplit sans défaillance, étant la copie exacte des écritures dans les comptes. Accessoirement, le journal sert aux recherches touchant les opérations dont on connaît mieux la date d'enregistrement que les comptes qu'elles concernent.

2. L'écriture comptable.

Les journaux sont introduits dans la machine comptable comme le papier à lettre dans une machine à écrire. Le Journal I, disposé à gauche, se déplace indépendamment du Journal II, disposé à droite. Un mécanisme spécial permet, sans que les journaux ne soient déplacés, d'y superposer les avis comptables et les cartes synoptiques et de les retirer. Au moment de passer une écriture, l'avis comptable et le Journal I, d'une part, la carte synoptique et le Journal II, d'autre part, sont juxtaposés ¹⁾.

Le type des machines employées permet quatre genres d'opérations :

- 1) Les inscriptions dactylographiées, celles que l'on fait en frappant les lettres et les chiffres du clavier dactylographique. Elles n'agissent pas sur les compteurs.
- 2) Les inscriptions typées qui sont la reproduction typographique des chiffres typés sur les touches du dispositif arithmétique :
 - a) un ou plusieurs compteurs enregistrent les chiffres typés,
 - b) l'opération est neutre (les compteurs ne sont pas actionnés).
- 3) Les opérations aveugles, par lesquelles un ou plusieurs compteurs enregistrent des chiffres typés non inscrits.
- 4) Les inscriptions automatiques qui consistent à utiliser les touches latérales de commande sans typer les chiffres :
 - a) le compteur visé est remis à zéro, c'est-à-dire qu'il enregistre en valeur inversée le total de ses enregistrements précédents (inscriptions en total),
 - b) le compteur visé ne modifie pas ses enregistrements (inscriptions en subtotal),

1) Cf. p. 42.

- c) un ou plusieurs autres compteurs que celui visé enregistrent le montant inscrit,
- d) aucun compteur n'est actionné, l'inscription résultant d'une précédente inscription neutre (2 b), dont les chiffres typés sont restés en position active.

Des cavaliers montés sur une barre règlent le travail des compteurs et les positions du chariot dans lesquelles ils sont actionnés.

Une écriture simple (doit ou avoir) comporte 14 opérations et la totalisation des écritures chronologiques 2 opérations. Au cours de ces 16 opérations, les compteurs sont actionnés dans 11 positions différentes ; dans 9 opérations, le travail des compteurs se manifeste par une inscription et dans 2 positions, l'opération est « aveugle ».

Le temps requis pour extraire les totaux quotidiens du journal est insignifiant ; pour exécuter les 14 opérations de l'écriture, nous avons compté qu'il fallait entre une et trois minutes, suivant la longueur du libellé et le nombre des montants à comptabiliser. La statistique faite à la Comptabilité centrale confirme nos observations. Pendant le mois de juillet 1946, 16.209 avis comptables, totalisant 39.251 montants comptabilisés, sont sortis des cinq machines comptables. Le mois pris en considération ayant compté 27 jours ouvrables, dont 4 samedis, le nombre des minutes de travail s'est élevé à 64.000 pour les cinq machines. Le temps moyen requis pour l'établissement d'un avis comptable a donc été de 4 minutes et, pour l'enregistrement d'un montant, de 1 1/2 minute. Pour bien apprécier ces indications, il faut tenir compte que la tâche des agents occupés aux machines ne consiste pas uniquement à comptabiliser en 14 opérations ; une foule de petits travaux accessoires, les imperfections qui se glissent à tous les échelons, des demandes de renseignements, des éclaircissements, etc., ralentissent fatalement le travail de mise en compte. Qu'on se représente encore que le temps n'est pas employé seulement à comptabiliser près de 40.000 montants par mois, mais à établir des avis comptables en deux exemplaires, à tenir les cartes synoptiques et le journal, à contrôler les écritures, solder les comptes, en calculer le mouvement et totaliser les écritures chronologiques.

Les résultats obtenus sont donc tout à fait remarquables ; cela a été possible grâce à la combinaison de divers procédés. La dactylographie permet de tenir un journal qui n'occasionne pratiquement aucun travail et d'établir les avis comptables d'une seule frappe. Certaines mesures de rationalisation, les abréviations conventionnelles employées pour le libellé des cartes synoptiques par exem-

ple, déploient un effet heureux sur le temps requis par l'écriture comptable. Mais il y a surtout lieu de s'arrêter à l'utilisation très ingénieuse des compteurs et de la répétition automatique. Sur 16 opérations utiles que comportent l'écriture simple et la clôture du journal, 8 sont des inscriptions automatiques exécutées par une simple pression sur une des touches latérales de commande, 5 sont des inscriptions ou reprises typées, d'une exécution simple et rapide, et 3 seulement sont dactylographiées.

Si nous appelons « a » le mouvement débiteur d'un compte et « b » le mouvement créditeur, le solde débiteur de ce même compte sera « $a-b$ » et le solde créditeur « $b-a$ » ; mais, lors de la reprise du solde, celui-ci est additionné s'il est créditeur et soustrait s'il est débiteur, de sorte que le solde vaut $+(b-a)$ dans un cas et $-(a-b)$ dans l'autre cas, c'est-à-dire qu'il vaut toujours « $b-a$ ». Appelons encore « c » les montants que l'on comptabilise. Les inscriptions et les enregistrements des compteurs sont alors ceux qui ressortent du tableau ci-contre (nous désignons par « X » les positions dans lesquelles les compteurs actionnés ne modifient pas le montant de leurs enregistrements).

3. La clôture des comptes.

La clôture des comptes n'a plus actuellement, sous le rapport du travail, l'importance qu'elle revêtait avant 1939. La nouvelle organisation comptable a beaucoup simplifié l'établissement des bilans mensuels et annuels du fait de l'extraction permanente des soldes et des sommes sur les cartes synoptiques, ainsi que du contrôle fait avec chaque écriture. Tandis que la clôture des comptes était à la merci de 10 possibilités d'erreurs, la machine a permis de les réduire à 3 :

- 1) Erreurs de transcription de la carte synoptique à la balance des soldes,
- 2) Omission de la transcription (ce fait peut se produire lorsqu'une carte synoptique manque au moment de la clôture),
- 3) Erreurs de transcription de la balance des soldes au bilan.

Le nombre des cartes étant supérieur à 4000, on a créé un moyen de localiser les erreurs éventuelles en répartissant les enregistrements entre les machines comptables en 4 séries correspondant à une partie déterminée du bilan : une machine ne comptabilise que les opérations concernant le compte d'administration, une autre celle des groupes 1 à 4 du compte capital, une troisième celle des groupes 6 à 9 et les deux dernières machines se partagent les opérations

INSCRIPTIONS		Posi- tion	COMPTEURS			
			I	II	III	IV
Doit						
Avis comptable						
dactylographiée	a. Nom du compte					
typée	b. Solde ancien	3	b-a			
dactylographiée	c. Libellé					
typée	d. Montants débités	1	- c	+ c		
automatique	e. Solde nouveau (ST. I)	3	X			
Carte synoptique						
automatique	f. Solde nouveau (ST. I)	4	X			
dactylographiée	g. Libellé					
automatique	h. Total débité (ST. II)	5		X		+ c
typée aveugle	- Mouvement doit ancien	7		+ a		
automatique	j. Mouvement doit nouveau (T. II)	8	c + a	-(c+a)		
typée	k. Mouvement avoir	10	- b			
automatique	l. Contrôle (T. I)	11	O			
	b-a-d+d+a-b = O					
typée neutre	m. Date, N° de compte, d'écriture					
Avis comptable						
automatique	n. Date, N° de compte, d'écriture					
Solde des compteurs						
			O	O	O	+ c
Avoir						
Avis comptable						
dactylographiée	a. Nom du compte					
typée	b. Solde ancien	3	b - a			
dactylographiée	c. Libellé					
typée	d. Montants crédités	2	+ c	+ c		
automatique	e. Solde nouveau (ST. I)	3	X			
Carte synoptique						
automatique	f. Solde nouveau (ST. I)	4	X			
dactylographiée	g. Libellé					
automatique	i. Total crédité (ST. II)	6		X		+ c
typée	j. Mouvement doit	8	+ a			
typée aveugle	- Mouvement avoir ancien	9		+ b		
automatique	k. Mouvement avoir nouveau (T. II)	10	-(b+c)	-(b+c)		
automatique	l. Contrôle (T. I)	11	O			
	b-a+c+a-b-c = O					
typée neutre	m. Date, N° de compte, d'écriture					
Avis comptable						
automatique	n. Date, N° de compte, d'écriture					
Solde des compteurs						
			O	O	+ c	+ c
JOURNAL						
automatique	o. Total doit (T. IV)					- c
automatique	p. Total avoir (T. III)				- c	
Solde des compteurs						
			O	O	O	O

REMARQUES : ST. I = Subtotal du compteur I, T. I = Total du compteur I.

La date n'a pas besoin d'être typée ; dans tous les cas elle s'inscrit automatiquement en même temps que les numéros de compte et les numéros d'ordre des écritures, en m et n.

des comptes internes (groupe 5). De cette façon, pour chacune de ces séries, on peut établir une balance des soldes, l'excédent débiteur ou créditeur des montants enregistrés par chaque machine étant connu. La recherche des erreurs se résume donc en une vérification des montants transcrits et concernant la série où se trouve l'erreur, de sorte que les « répartitions », indispensables jusqu'en 1939, ayant perdu toute utilité, ont été supprimées.

Pour les bilans mensuels, on ne fait plus que la balance des soldes en procédant comme suit :

Le dernier solde du mois inscrit sur les cartes synoptiques est souligné afin de mettre en évidence le montant pris en considération sans avoir à interrompre l'enregistrement. Au moyen d'une machine à additionner, munie de deux compteurs et d'un chariot mobile, on relève les soldes sur un formulaire comprenant trois colonnes. Dans la colonne de gauche on inscrit les numéros de comptes et, dans les deux autres colonnes, les soldes débiteurs et créditeurs. Ces derniers sont additionnés par groupes correspondant aux postes du bilan. Les totaux obtenus sont alors transcrits au bilan.

Pour les bilans annuels, on établit deux balances, une pour les soldes et une pour le mouvement. Les montants pris en considération étant les derniers inscrits sur les cartes synoptiques, il n'est pas besoin de les souligner. On procède par ailleurs comme on le fait lors de l'établissement des bilans mensuels.

Pendant la période budgétaire complémentaire, les écritures au journal des deux exercices comptables ne sont pas passées séparément ; l'enregistrement chronologique correspond strictement à l'année civile. Autrement dit, au cours de la période complémentaire, le journal du nouvel exercice contient toutes les écritures et l'on dresse mensuellement deux bilans non équilibrés, l'un constituant les « soldes actifs » ou les « soldes passifs » de l'autre.

IV. CONCLUSIONS

A priori, il peut paraître que le système d'enregistrement est onéreux. Sans doute, il serait possible de simplifier l'écriture comptable, quoique personne ne conteste plus aujourd'hui la valeur qu'il faut attribuer aux comptes soldés en permanence et l'importance d'un contrôle de l'enregistrement fait avec chaque écriture. A la clôture périodique des comptes et à la répartition irrationnelle du travail dans le temps qu'elle occasionne, chacun préfère le contrôle permanent de l'exécution budgétaire et la possibilité de connaître en tout temps, avec exactitude et rapidité, la situation comptable de

l'un quelconque des secteurs de l'activité de l'Etat. En revanche, on a suggéré parfois de remplacer le calcul du mouvement par l'unique reprise du solde ancien en valeur inversée, comme on le fait dans maintes comptabilités, cette opération conduisant également au zéro de la position 11. Toutefois, l'efficacité du contrôle de la reprise des soldes en serait sensiblement diminuée, par suite de la tendance inconsciente à répéter, au moment du contrôle, l'erreur qui est à la source d'une reprise fausse. En outre, le mouvement des comptes, base utile d'appréciation des faits et seul moyen d'auto-vérification intégrale du bilan, ne serait plus calculé. La moins-value qualitative du rendement que comporterait une simplification de l'écriture l'emporte sans doute sur l'avantage d'une économie de temps à l'enregistrement.

Nous estimons que les auteurs de la réforme comptable ont très justement apprécié les principaux éléments du problème qui se posait. Entre la décentralisation et la centralisation, ils ont choisi un moyen terme heureux : ils ont concentré tous les travaux arithmétiques et l'exécution de l'ordonnancement aux Services de caisse et de comptabilité, tout en laissant aux offices les responsabilités qui leur reviennent et l'initiative des opérations économiques.

En fait, l'organisation comptable n'est jamais terminée ; aussi doit-on relever combien favorable est la solution adoptée, car l'unification des ordonnances et la centralisation de l'analyse comptable préparent la voie à un perfectionnement de la statistique financière de la Confédération. Or, si la question comptable envisagée sous l'angle du contrôle de l'exécution budgétaire et de la gérance des biens est résolue en grande partie, on commence à s'apercevoir que les données statistiques que l'on peut extraire de la comptabilité ne sont plus en rapport avec les tâches de l'Etat ; on éprouve de plus en plus le besoin de connaître l'origine des revenus et la fin des dépenses de l'Etat, en considérant l'appartenance à un secteur social, économique ou géographique, des contribuables et des bénéficiaires de l'activité de l'Etat. Ce sera le devoir de demain d'y pourvoir par une organisation adéquate.¹⁾

1) Cf. p. 112 et ss. : les classifications économiques.

Le budget et la comptabilité budgétaire

A. LA DOCTRINE ET LES FAITS

I. GÉNÉRALITÉS

1. Définition du budget.

La corporation publique, tout comme l'entreprise privée, a des charges et des revenus de nature et d'origine diverses que la comptabilité doit enregistrer. A l'état de prévisions, les charges et les revenus constituent le budget. Dans le secteur de l'entreprise privée, Baudet énumère 7 budgets différents ; « il ne s'agit pas du budget » dans le sens qu'on lui a donné en français en le limitant aux questions financières, mais il s'agit de la prévision très exacte de tout » ce qui peut s'exprimer par des chiffres dans une entreprise » ¹⁾. Le budget de la corporation publique est limité aux questions financières ; c'est dire qu'il concerne les dépenses et les recettes à l'état de prévisions.

Que faut-il entendre par dépenses et recettes ? La dépense représente de l'argent employé et la recette de l'argent reçu en propriété (Larousse). Dans les opérations à terme toutefois, on considère qu'il y a dépense ou recette au moment où l'opération est effectuée, non pas au moment seulement où intervient le règlement. Le règlement lui-même n'implique pas obligatoirement la remise de numéraire par le débiteur au créancier ; les hommes font usage, souvent inconsciemment, de toutes les formes de la compensation des dettes et des créances. Par dépenses et recettes, on désigne donc couramment les opérations économiques par lesquelles on consomme et acquiert en propriété des disponibilités.

En matière de budget, on prête à ces termes un sens un peu différent. Au lieu d'envisager les faits économiques sous le rapport des disponibilités, on les considère sous celui de la valeur de la fortune. Cette conception se manifeste dans la comptabilité en mettant le compte budgétaire en opposition avec le compte de caisse ; celui-ci est un compte statistique, le compte budgétaire est

1) Baudet, p. 29, note Introductive au Rapport de la Conférence internationale du Contrôle budgétaire de Genève, 1930.

économique ¹⁾). En application de l'écriture intégrale et de la théorie causale énoncée par Gomberg ²⁾), les recettes constituent des postes créditeurs et les dépenses des postes débiteurs, les premières représentant les faits économiques dans leurs causes et les secondes dans leurs conséquences. Il résulte de la nature économique du compte budgétaire qu'il ne figure pas au bilan dressé après la clôture des comptes, car son solde est viré au compte des variations de la fortune.

Du fait que le budget et le compte budgétaire se rapportent aux charges et aux revenus de l'Etat, on ne doit pas conclure qu'ils les embrassent tous ; en sont exclus ceux qui n'ont pas un caractère financier, comme par exemple les plus-values, les moins-values ou les amortissements industriels. En outre, certaines opérations n'ont en définitive aucune influence sur la valeur de la fortune ; nous pensons notamment aux achats et ventes de biens mobiliers et immobiliers. En comptabilité publique, de telles opérations sont décomposées à l'enregistrement ; d'une part, la dépense ou la recette budgétaire et la diminution ou l'augmentation des disponibilités ; d'autre part, l'augmentation ou la diminution des biens et la charge ou le revenu économique que représente cette augmentation ou diminution. Dépenses ou recettes sont alors compensées par les revenus ou les charges ; quant à la valeur de la fortune, elle reste inchangée.

En ce qui concerne le produit des emprunts et des avoirs réalisés en vue de couvrir les besoins de trésorerie, ainsi que le placement des capitaux disponibles, aucune corporation publique, à notre connaissance, ne les inscrit au budget ³⁾). En revanche, les cantons et les communes sont presque unanimes à y inscrire l'amortissement financier, tandis que la Confédération n'en fait pas état ⁴⁾), illégalement du reste, car la loi du 15 juin 1927 prévoit expressément l'inscription de la cote d'amortissement au budget. Dans son message du 3 novembre 1908, le Conseil fédéral mentionne l'amortissement de la dette parmi les dépenses inéluctables et incompressibles. A la séance du Conseil national du 24 mars 1927, le rapporteur de la commission constate que les cantons ont presque tous une rubrique budgétaire consacrée à l'amortissement de la dette ; celui-ci, sans être une dépense semblable à celle du service des intérêts, est traité de la même façon ; pour les cantons, le budget est réputé

1) Cf. Kull, p. 40.

2) Gomberg 3, p. 52 et ss.

3) Cf. Jèze 1, p. 268 et ss., 273, 277 et 283.

4) La cote d'amortissement inscrite au budget ne se rapporte pas à l'amortissement financier, voir ci-dessous p. 118 et ss.

équilibré quand les dépenses, équivalentes aux recettes, comprennent l'amortissement financier¹⁾. Labeyrie, qui, selon Neymarck, « a » formulé en quelques définitions simples et vraies les règles qui » doivent présider à l'amortissement des dettes publiques, a écrit » notamment : le service d'un emprunt amortissable devra être » garanti par l'inscription au budget, en une somme totale, de l'annuité nécessaire pour l'amortissement et les intérêts »²⁾. Scheurer écrit aussi « que la science des finances considère l'emprunt comme » un moyen technique permettant de répartir une dépense dans le » temps » et que « chaque exercice subséquent aura à supporter sa » part de la dépense ainsi effectuée. C'est la raison pour laquelle » l'amortissement de l'emprunt figurera dans les dépenses ordinaires » à titre de quote-part de l'exercice à la dépense faite »³⁾. Jèze dit enfin de l'amortissement de la dette qu'il « n'est qu'une dépense » publique, normale, permanente, ordinaire, à couvrir par l'impôt ou » la taxe, d'après le principe fondamental que les dépenses normales » doivent être couvertes par l'impôt ou la taxe. La dépense globale » est extraordinaire : c'est son caractère au moment où l'emprunt a » été contracté ; fractionnée pour l'amortissement, elle devient une » dépense ordinaire »⁴⁾.

2. Le régime budgétaire.

En tant que prévision des recettes et des dépenses, le budget répond évidemment au besoin d'ordre et de bonne administration des affaires publiques ; mais avant tout, il est l'acte par lequel les Chambres approuvent les recettes et les dépenses prévues par le pouvoir exécutif pour un exercice financier ; il est une norme fixée à l'administration, norme plus ou moins impérative que certains Etats assimilent à la loi. Le caractère impératif est plus accentué pour les dépenses que pour les recettes. Toutefois, le budget des recettes n'est pas sans importance en matière de politique financière et fiscale, car le pouvoir législatif, en le votant, approuve la nature des recettes et l'objet de la perception. A ce propos, il est intéressant de relever le fait que les Etats-Unis d'Amérique ne publient pas de budget pour les recettes.

Le compte budgétaire est l'instrument de l'enregistrement des dépenses et des recettes effectives prévues au budget ; sa fonction

1) Bulletin sténographique, p. 37.

2) Neymarck, p. 17.

3) Scheurer, p. 35 et 36.

4) Jèze 4, p. 200 et Jèze 2, n. 243 et ss.

essentielle est le contrôle de l'exécution budgétaire. En sa qualité de compte financier toutefois, il prend une valeur toujours plus grande sous le rapport de l'analyse de l'activité que l'Etat exerce en vertu du budget.

Les recettes n'étant pas compensées avec les dépenses, les rubriques budgétaires donnent naissance en principe à des comptes unilatéraux de la comptabilité en partie double¹⁾ ; les comptes de recettes n'enregistrent que des postes créditeurs et ceux de dépenses des postes débiteurs seulement. Nous disons en principe, car pratiquement on débite les premiers et crédite les seconds pour extourner les erreurs, les enregistrements provisoires et les diminutions effectives provenant de la rétrocession ou du recouvrement de l'indû. Le solde final de toutes les rubriques du compte d'administration constitue l'excédent de dépenses ou de recettes qu'enregistre le compte des variations de la fortune.

La période budgétaire correspond quelquefois à l'exercice financier, comme c'est le cas par exemple en Angleterre et aux Etats-Unis ; mais généralement elle est prolongée d'une période dite complémentaire au cours de laquelle l'administration peut encore faire usage des crédits et enregistrer des recettes qui concernent l'exercice financier écoulé.

En règle générale, le budget est adopté par le pouvoir législatif avant l'ouverture de la période à laquelle il se rapporte. Les lois ou l'usage ont sanctionné la façon de pratiquer lorsque le budget n'est pas adopté à temps : en France, on recourt aux douzièmes provisoires ; en Angleterre, on procède par acomptes calculés sur la base du budget proposé ; ailleurs, on proroge le budget de l'année écoulée jusqu'à ce que soit voté le nouveau budget ou encore l'on fait usage des crédits proposés²⁾. En Suisse, le vote tardif du budget est une exception ; le cas se produisit pour les budgets de 1872, 1874, 1919, 1920, 1921 et 1925. En décembre 1873, le Conseil des Etats ayant décidé d'ajourner le vote du budget au mois de janvier 1874, le Conseil fédéral fut autorisé à faire usage des crédits prévus au projet déposé jusqu'à l'approbation par le Parlement. « La même procédure avait sans doute été suivie pour le budget de 1872 qui... ne fut voté que le 31 janvier et le 3 février 1872. Toutefois, il n'est pas possible d'affirmer que la règle de l'autorisation préalable fut respectée comme en 1874, car les procès-verbaux des séances de l'Assemblée n'y font aucune allusion³⁾ ». Pour les budgets de 1919,

1) Cf. Gomberg 3, p. 43.

2) Cf. Jèze 1, p. 493 et ss.

3) Delahaut, p. 40.

1920, 1921 et 1925, le Conseil fédéral fut autorisé, par arrêté fédéral spécial, à effectuer les dépenses sur la base de l'exercice écoulé¹⁾.

L'autorisation préalable requise pour les crédits budgétaires est nécessaire également lorsqu'il s'agit de dépenses qui n'ont pu être prévues en temps utile. Dans ce cas, on fait usage des crédits additionnels. Une résolution fut votée par les Chambres le 3 juillet 1876 invitant le Conseil fédéral « à ne pas dépasser, sans pressante » nécessité, les sommes des crédits alloués par le budget, et, si des » crédits supplémentaires deviennent nécessaires, à les soumettre » assez tôt à l'Assemblée fédérale pour qu'ils puissent être votés par » elle »²⁾. Si l'urgence de la dépense ne permet pas cette procédure, il existe enfin le système dit des avances de crédit accordées par le Gouvernement qui doit les faire approuver à la plus prochaine session du Parlement. Lorsque celle-ci a lieu après la clôture de l'exercice, la dépense est faite sans autorisation et motivée dans le compte. « Cette coutume peu dangereuse entre les mains d'un Gouvernement sage pourrait facilement prêter à des abus en cas de » conflit des deux pouvoirs : bien que répondant en Suisse, à une » utilité certaine, elle n'est pas à recommander »³⁾.

3. Les qualités du budget.

La qualité essentielle du budget est la **sincérité**. La raison d'Etat peut, dans certains cas, permettre de considérer la sincérité comme secondaire ; nous ne devons toutefois pas, dans une étude comparable du budget, nous arrêter à des considérations de ce genre car, si l'on exclut d'emblée l'impérieuse nécessité de présenter un budget sincère, toutes les autres qualités sont sans signification.

Si la science financière nous enseigne qu'en principe l'Etat fixe ses recettes en fonction de ses dépenses, pratiquement la corporation publique n'est pas à l'abri d'un déséquilibre financier éventuel qu'il est important de prévoir et de déterminer. Ce déséquilibre ressort du budget et du compte sous la forme d'excédent de recettes ou de dépenses, à condition néanmoins que ces documents fassent état de toutes les dépenses et de toutes les recettes, d'où le principe de l'**universalité**. A défaut d'universalité, le résultat financier, à l'état de prévision au budget et effectif au compte, est incomplet. La Confédération a toujours eu en vue l'établissement du budget universel ; faute de règles impératives, on y est rarement parvenu. Mais en 1945, par un retour manifeste à l'universalité, on publie un

1) Rapport de la Commission des économies du 28. 2. 38, p. 18.

2) Delahaut, p. 42.

3) Idem, p. 43.

compte ordinaire et plusieurs comptes extraordinaires. En effet, on ne doit pas déduire du principe de l'universalité que le budget doit être **unique**. Nous savons qu'en 1911, la Confédération innova en présentant un budget pour chacun des services exerçant une activité commerciale ou industrielle, dont seul le résultat net figurait au budget général. On ne saurait prétendre que, de ce fait, le budget ait cessé d'être universel. Pareillement, nombre de cantons et de communes connaissent, depuis la guerre surtout, le budget ordinaire et le budget extraordinaire ; c'est même en invoquant l'universalité du budget que le canton des Grisons a institué en 1941 le compte extraordinaire car, dit en substance le Conseil d'Etat dans son message au Grand Conseil concernant la réforme des comptes, le budget ne doit pas se rapporter à une partie seulement des dépenses et des recettes. Actuellement, la Confédération tend résolument vers l'unité et l'universalité ; les Conseils législatifs ont déposé, le 18 décembre 1945, une motion invitant le Conseil fédéral à « unifier les budgets ordinaire et extraordinaires de la Confédération pour 1947 et à rétablir l'universalité du budget et du compte financier ».

Pour maintenir l'ordre et administrer sainement les affaires publiques, il ne suffit pas de connaître le résultat financier ; il faut encore en déterminer les causes. C'est pourquoi on admet généralement que le budget doit être **brut et simple**, c'est-à-dire que les recettes n'y sont pas déduites des dépenses ou vice-versa et que recettes et dépenses n'y figurent qu'une fois.

La simplicité et le principe du produit brut sont juridiquement et politiquement sans valeur si l'on n'applique pas la règle de la **spécialité**, en vertu de laquelle l'autorisation budgétaire n'est pas donnée en bloc sur le total des dépenses et des recettes, mais sur chacun des articles ou rubriques¹⁾. La subdivision des budgets en rubriques ou, inversement, le groupement des dépenses et des recettes peut se faire en se plaçant à de multiples points de vue : l'organisation administrative, la destination des dépenses et la source des recettes quant à la nature des faits, les tâches de l'Etat, le groupe social, économique et même linguistique ou religieux auquel appartient le contribuable ou le bénéficiaire des dépenses, le secteur géographique affecté, etc. Les dépenses étant faites par les organes de l'administration, le pouvoir législatif accorde des crédits à ces organes pour l'exécution des tâches leur incombant ; tout naturellement, dans les budgets publics, on groupe les dépenses en chapitres et sections, dans l'ordre qu'impose la structure organique de l'administration, c'est-à-dire que la classification des

1) Cf. Leneveu.

rubriques y est administrative. En outre, le pouvoir n'accorde pas les crédits à la libre disposition des services ; il en détermine l'espèce : salaires, intérêts, frais généraux, subventions, etc. ; les sections de la classification administrative sont ainsi subdivisées en rubriques ressortissant à la classification spécifique des dépenses. Cette subdivision apparaît dans tous les budgets avec plus ou moins de précision et de logique. En revanche, rares sont les corporations publiques qui procèdent à la classification systématique des postes budgétaires au point de vue spécifique. L'Etat a pourtant un intérêt, tout comme l'entreprise privée, à connaître le genre des revenus qui alimentent sa trésorerie et à quelle fin il les emploie. Une politique financière consciente ne peut se passer de données semblables. C'est la signification qu'il faut attribuer à la réforme du budget entreprise par la Confédération en 1939, suivie bientôt des cantons des Grisons, de Zurich et de Lucerne. Dernièrement encore, le Parlement bernois a exprimé le vœu que la statistique financière du canton soit développée dans ce sens¹⁾. A défaut d'un plan systématique de classification spécifique (classification des dépenses et des recettes par espèces, au sens indiqué ci-dessus), il n'est point de rubriques homogènes et l'on doit procéder à un laborieux dépouillement statistique, aboutissant à un résultat fréquemment sujet à caution, chaque fois que se pose un problème touchant une catégorie de dépenses ou de recettes déterminées.

Il n'est pas rare enfin que les corporations publiques classent partiellement les rubriques budgétaires suivant les tâches de l'Etat. Cet aspect des faits économiques conduit à la classification matérielle. Zindel²⁾ propose, à l'usage des cantons et des communes, un plan méthodique de classification matérielle. Il préconise une répartition comptable des tâches en 10 secteurs qu'il appelle « *Hauptaufgabengruppe* », subdivisés en catégories tenant tantôt du genre d'activité, tantôt de la structure organique de l'administration. L'affectation des crédits aux divers offices est néanmoins toujours indiquée à l'aide de symboles alphabétiques dans une colonne spéciale. Il part de l'idée que la classification des dépenses et des recettes qu'il préconise permettrait d'unifier les comptes des corporations publiques, tandis qu'actuellement ils sont aussi variés que l'organisation des administrations cantonales et communales est diverse. A ce point de vue, Zindel a certainement fait œuvre utile.

Le degré de spécialisation ou, au contraire, de généralisation des rubriques varie beaucoup d'un budget à l'autre³⁾ ; Il ne s'en

1) Cf. Bund du 10 septembre 1946.

2) Zindel.

3) Au sujet de la spécialité budgétaire dans les principaux pays, voir Jèze 1, p. 370 et ss.

dégage aucun principe général. Dans la pratique, on observe seulement que, grosso modo, les budgets publics sont d'autant moins détaillés que le volume des dépenses et des recettes est grand. Ce fait n'a pas la valeur d'un principe ; il enseigne sans doute que trop de détails nuisent à l'ensemble. La subdivision du budget est une question de mesure et « s'il peut être dangereux de voter en bloc » les crédits, il serait par contre nuisible pour une bonne administration de subdiviser à l'infini les chapitres du budget et d'interdire les virements entre articles peu importants et connexes » ¹⁾. « Ce qui est dangereux, c'est une trop grande spécialité et, il faut le reconnaître, la pente est glissante : la division appelle la subdivision » ²⁾. Avec la spécialité, « c'est tout le principe du Gouvernement qui est en jeu. Suivant qu'on l'interprète, on est conduit à des modes de votation qui ne se ressemblent pas ; la loi de budget devient un acte de confiance ou un champ de bataille, un contrôle ou une opposition, un subside ou un empêchement » ³⁾.

4. La forme du budget.

Il n'y a pas de règles absolues relatives à la forme du budget et du compte ; celle-ci varie d'une corporation à l'autre, influencée par les considérations les plus diverses : goût, art typographique, politique, matière budgétaire. Kull, dans son étude « Aufbau und Gliederung des Voranschläges » ⁴⁾ a exposé toutes les dispositions de budget dont font usage les corporations publiques de la Suisse. Dans cette diversité, on relève une certaine unité dont voici les traits essentiels.

Les dépenses et recettes proposées par le Gouvernement sont justifiées dans un exposé des motifs disposé en regard des rubriques budgétaires ou formant un chapitre distinct du budget, voire une brochure séparée. Aux fins de comparaison, on fait généralement état des chiffres des deux exercices précédents, les uns se rapportant au dernier compte arrêté et les autres au dernier budget voté. Le compte d'administration, de son côté, est accompagné d'un rapport dans lequel sont relevées les différences entre les prévisions et l'exécution budgétaire, ainsi que les raisons de ces différences. Le compte porte sur deux exercices seulement : en regard des dépenses et des recettes de l'exercice arrêté, figurent les chiffres

1) Delahaut, p. 51.

2) Jèze 1, p. 368.

3) Rapport de la Commission du Sénat français sur le sénatus-consulte du 31 décembre 1861, cité par Jèze 34, p. 369.

4) Kull, p. 42 et ss.

concernant le budget du même exercice et ceux résultant du compte de l'exercice précédent. Le budget et le compte ont ainsi chacun trois colonnes de chiffres.

Les recettes et les dépenses, groupées entre elles suivant leur analogie spécifique, constituent les rubriques budgétaires. Celles-ci sont alors énumérées dans un ordre qui présente trois variantes.

Dans la première variante, le budget et le compte sont subdivisés en deux catégories principales : les recettes d'une part et les dépenses de l'autre. Dans chacune de ces catégories, les rubriques sont généralement groupées par services administratifs ; dans certains cas, le groupement est fait en considération des tâches de l'Etat et de ses droits de perception ou suivant le genre des dépenses et des recettes.

La deuxième variante consiste à placer, par services administratifs, les recettes en regard des dépenses. Dans ce cas, on a 6 colonnes de chiffres au lieu de 3.

La troisième variante est une combinaison des deux premières : les dépenses et les recettes sont groupées par services administratifs, les premières faisant suite aux secondes.

Le groupement des dépenses et des recettes par services administratifs présente un danger certain quant à l'octroi des crédits ; le Parlement, perdant de vue l'utilité des dépenses, vote les crédits suivant l'importance des recettes présumées de chacun des offices, par suite d'une personnification de fait des services publics. La personnification « est une assignation de recettes poussée à son » maximum d'intensité. C'est très ordinairement l'aboutissement d'une » évolution dont le point de départ est le simple rapprochement » d'un groupe de recettes et d'un groupe de dépenses » ¹⁾.

Kull critique la façon dont les dépenses et les recettes sont disposées dans certains budgets publics où les premières font suite aux secondes ou, si elles sont juxtaposées, les recettes sont à gauche et les dépenses à droite. Cette disposition, inspirée du livre de caisse de la comptabilité camérale ancien style, ne concorde ni avec la science financière qui déclare les recettes fonction des dépenses, ni avec la systématique comptable selon laquelle le doit est à gauche et l'avoir à droite ²⁾.

1) Jèze 1, p. 287.

2) Cf. Kull, p. 39.

II. LE SYSTÈME BUDGÉTAIRE DE LA CONFÉDÉRATION

1. Le contrôle.

La comptabilité publique est essentiellement un moyen de contrôler la gérance des biens et l'exécution du budget, dont le gouvernement est responsable envers la nation. Pratiquement, cette fonction de surveillance est confiée en dernier ressort à l'Assemblée fédérale. Cependant, celle-ci ne peut, en séance plénière, se consacrer à la vérification de la comptabilité dans le détail. Elle exerce les prérogatives que lui confère l'article 85 de la Constitution en confiant ce rôle de vérification à une organisation ad hoc, se réservant de se joindre ou non à ses conclusions. La question du contrôle a une telle importance en comptabilité publique qu'elle fut souvent débattue au sein des Chambres et donna lieu à plusieurs études et rapports du Conseil fédéral.

Le 5 juillet 1876, l'Assemblée fédérale adoptait le postulat suivant : « Le Conseil fédéral est invité à examiner la question de l'établissement d'une Cour des comptes, en application de l'article 85, chiffres 4 et 11, de la Constitution fédérale, et, si cette question est résolue affirmativement, quels sont les pouvoirs qui doivent lui être conférés et les obligations à lui imposer ». Les Chambres devaient avoir perdu confiance dans la possibilité de contrôler l'activité de l'exécutif pour demander elles-mêmes d'être démunies d'une prérogative constitutionnelle. Le Conseil fédéral, sans préjuger en rien de la question de la création d'une Cour des comptes, instituait un service de contrôle complètement indépendant de l'administration (règlement de 1877 sur l'organisation de l'administration des finances). En juin 1877, un nouveau postulat demandait, en attendant que fût résolue la question d'une Cour des comptes, d'étendre les compétences du Bureau de contrôle nouvellement établi. Les deux postulats restèrent à l'étude. En 1878, l'Assemblée fédérale remit en discussion la Cour des comptes. Par arrêté fédéral du 21 février 1878 il fut décidé d'abandonner cette solution comme conduisant à une complication des finances et une diminution de la responsabilité des fonctionnaires.

En 1881, le Conseil fédéral revint lui-même sur cette question, qui paraissait liquidée, au sujet des compétences à donner au Bureau de contrôle. L'Assemblée fédérale et le Conseil fédéral aboutirent aux mêmes conclusions que précédemment ; il n'y eut pas de Cour des comptes et, par la loi du 11 décembre 1882, le Bureau de contrôle acquit la compétence d'étendre son activité à toute l'administration. Cependant, vu l'extension prise par la comptabilité

fédérale, la question de la Cour des comptes vint derechef en discussion en 1890, 1892, 1894 et enfin en 1895, où, à la session de juin, l'Assemblée fédérale adopta un nouveau postulat accepté par le Conseil fédéral pour examen. Le 10 décembre 1900, le Conseil fédéral fit rapport ; il aboutissait à des conclusions négatives et démontrait que le Bureau de contrôle, amélioré constamment, convenait parfaitement à nos institutions. Il constatait aussi à quel point la Cour des comptes existant dans d'autres pays, en France particulièrement, laisse à désirer ; par suite de ce système, les comptes ne sont approuvés très souvent que 10 ans après la clôture de l'exercice. En Suisse, au contraire, non seulement le compte d'Etat est approuvé dans le courant de l'année qui suit la clôture, mais encore le Bureau de contrôle vérifie préalablement les mandats de paiement. « Un contrôle exercé de cette façon forme la base la meilleure et la » plus sûre d'un budget régulier » ¹⁾. Et le Conseil fédéral de conclure que les Chambres doivent, par un examen sérieux, s'assurer que le budget qu'elles votent reçoit « une fidèle exécution et que les » fonds du budget ont été employés conformément à leur volonté et » au mieux des intérêts du pays. Si cet examen réclame aujourd'hui, » en raison de l'accroissement du budget, un plus grand effort et » peu plus de temps qu'autrefois, les Chambres doivent s'imposer » cet effort et consacrer le temps nécessaire au contrôle des comp- » tes. Elles n'ont pour cela qu'à décider, comme nous le proposons » dans la loi sur les rapports des deux conseils, qu'une commission » permanente sera chargée, par elle-même ou par une délégation, » de vérifier trimestriellement toutes les pièces de la comptabilité » et de suivre ainsi de près l'emploi des crédits budgétaires. Ce » contrôle d'une commission parlementaire, dans les conditions nou- » velles où il s'exercera, combiné avec le contrôle plus complet et » plus serré que nous proposons d'organiser au Département des » Finances sur tous les services de l'administration, aura certaine- » ment plus d'efficacité que le contrôle lent, imparfait et fort coûteux d'une Cour des comptes » ²⁾.

C'est alors que, par la loi fédérale sur les rapports des deux conseils, du 9 octobre 1902, abrogeant celle du 22 décembre 1849, on institua les Commissions permanentes des finances du Conseil national et du Conseil des Etats. Les Commissions financières ont pour tâche de contrôler le budget, les crédits supplémentaires et le compte d'Etat (article 24) ; elles nomment chacune, parmi leurs membres, trois délégués, constituant la Délégation des finances (article 25) chargée du contrôle et de la surveillance de toute la gestion

1) Rapport du 10 décembre 1900, p. 24.

2) Ibidem, p. 25 et 26.

financière ; en tout temps, elle a un droit de regard dans la comptabilité des départements (article 26). Le fait que la Délégation peut disposer de toute la correspondance, des protocoles de révision et, d'une manière générale, de tous les actes émanant du Contrôle des finances, donne à ce dernier une puissance dépassant celle d'un simple organe de vérification administrative.

Le Conseil fédéral ayant démontré sa volonté d'arriver à un contrôle efficace, il ne fut plus question de modifier notre système de contrôle jusqu'en 1918, année où le Conseil des Etats invita le Conseil fédéral à soumettre à un nouvel examen la question d'une Cour fédérale des comptes. Par suite de différentes circonstances, le Gouvernement ne fit rapport à l'Assemblée que le 18 novembre 1924. Les conclusions de ce rapport sont pareilles à celles énoncées en 1900. Le Conseil fédéral y invite à nouveau les Chambres à ne point se dessaisir de la prérogative constitutionnelle que leur confèrent « le droit et le devoir d'examiner, de discuter et d'approuver les comptes de l'Etat » et à continuer à « contrôler elles-mêmes » l'emploi des crédits budgétaires et extraordinaires qu'elles ont « votés » ¹⁾. Pour terminer, le Conseil fédéral fait état de l'expérience acquise par le Contrôle des finances qui a démontré son aptitude à la vérification préventive, aptitude que ne possède pas une Cour des comptes, et sa valeur administrative pour l'application d'une politique d'économie par la vérification matérielle des dépenses, petites et grandes.

Le dernier règlement concernant le Contrôle des finances date du 2 avril 1927 ; il prescrit notamment à son article 4 : Le Contrôle des finances est chargé spécialement :

- a) du contrôle des crédits effectué sur la base des mandats de paiement signés par les administrations compétentes. Les ordres de paiement sur le compte d'administration, le compte capital, les fonds spéciaux et les dépôts, ne peuvent être exécutés que s'ils portent le visa du Contrôle des finances.
- b) de veiller à ce que les recettes et dépenses soient strictement comptabilisées suivant les prescriptions.
- c) du contrôle de la Comptabilité centrale sur la base des bilans mensuels établis par cette dernière.

On serait tenté de croire que l'expression « crédits » se rapporte uniquement aux crédits budgétaires, c'est-à-dire au compte d'administration, comme c'était le cas avant 1927, le règlement du 24 février 1903 disant expressément « crédits budgétaires » (article 5,

1) Page 2 du rapport.

litt. A. a.) ; mais le Conseil fédéral ne voit pas d'un bon œil que, sinon toutes, du moins une partie des opérations du compte capital soient vérifiées post factum. C'est pourquoi dans son rapport du 13 décembre 1926, il insiste sur le fait que le nouveau règlement soumis à l'approbation des Chambres impose au Contrôle des finances « l'obligation générale de vérifier préalablement et de viser tous » les ordres de paiement sans exception ». Il veut assurer « l'intégralité du contrôle préalable ».

2. La procédure.

Il n'existe aucune loi sur l'établissement du budget de la Confédération ; les dispositions y relatives sont disséminées dans la Constitution, les arrêtés fédéraux et ceux du Conseil fédéral.

L'article 85, chiffre 10, de la Constitution se borne à attribuer aux Conseils législatifs la compétence d'établir le budget, c'est-à-dire de voter les crédits, et d'approuver les comptes de l'Etat. L'article 102, chiffre 14, attribue au Conseil fédéral le soin de proposer le budget et de rendre les comptes des recettes et des dépenses.

Les dispositions de détail les plus importantes relatives au budget ont été édictées par le Conseil fédéral. Il y a lieu de considérer comme instructions du même genre les arrêtés pris au cours des années par l'Assemblée fédérale lors des délibérations sur le budget, le rapport de gestion du Conseil fédéral et le compte d'Etat. La loi fédérale sur les rapports entre le Conseil national, le Conseil des Etats et le Conseil fédéral, ainsi que sur la forme de la promulgation et de la publication des lois et des arrêtés, du 9 octobre 1902, contient, aux articles 23 à 26, des prescriptions relatives à l'élaboration du budget et du compte d'Etat. Les articles 75 et suivants du règlement sur l'organisation de l'administration des finances et la gestion de la comptabilité et des caisses fédérales, du 19 février 1877, étant surannés, on les a abrogés et remplacés par les dispositions de l'ordonnance du Conseil fédéral, du 29 juin 1945, sur les services de caisse, de paiements et de comptabilité dans l'administration fédérale. Cette ordonnance, applicable à tous les services fédéraux, à l'exception de l'Administration des PTT., de la Régie des alcools et des régies du Département militaire, pose en particulier les règles du budget, consacre la centralisation des opérations de caisse et définit les systèmes comptables dont l'administration doit faire usage.

Conformément à l'arrêté fédéral concernant l'organisation et l'activité du Conseil fédéral du 28 juin 1895, le Département des finances rassemble les projets de budget élaborés par les différents départements, les examine, les modifie au besoin et propose le

budget au Conseil fédéral. Celui-ci discute le projet et, après son adoption, le remet au Département des finances pour la mise au point. Le projet définitif est enfin soumis aux autorités législatives.

Le Département des finances et des douanes à qui incombe le soin de le préparer¹⁾, doit être en possession des avant-projets des départements, de la Chancellerie, du Tribunal fédéral et du Tribunal des assurances avant le 1^{er} septembre qui précède l'exercice budgétaire²⁾. Jusqu'en 1864, les Chambres ne tenant qu'une session annuelle en juin, les avant-projets devaient être remis au Bureau des finances le 30 mars au plus tard³⁾. Enfin, chaque année, le Conseil fédéral arrête les directives concernant l'inscription et l'évaluation des crédits budgétaires⁴⁾.

Les avant-projets étant en main du Département des finances, la procédure est alors la suivante :

L'Administration des finances assemble les avant-projets dans l'ordre des chapitres, les vérifie quant au fond et à la forme et fait procéder à l'impression de l'avant-projet provisoire à l'intention du Conseil fédéral. La rédaction définitive doit être terminée pour le 1^{er} novembre, car le Conseil fédéral remet aux Chambres, ou plus précisément à la Commission parlementaire des finances, le projet imprimé un mois avant la session de décembre⁵⁾. Aux termes de l'article 85 de la Constitution, il appartient aux Chambres de discuter le projet, de l'amender au besoin et d'en faire le budget définitif.

Une procédure d'exception a été prévue au Département militaire ; au mois de mai, il présente au Conseil fédéral un budget dit du matériel qui sera soumis au Parlement à la session de juin déjà. Le budget du matériel fait tout de même partie du budget général, mais cette fraction est traitée séparément pour faciliter l'acquisition et la fabrication du matériel de guerre aux conditions les meilleures. Il est considéré comme étant confidentiel⁶⁾.

Aux sessions de juin et de décembre, le Conseil fédéral propose aux Chambres les crédits supplémentaires et, à la session de printemps, les reports de crédits de l'année écoulée. Les reports de crédits concernent des crédits périmés, partiellement ou totalement inutilisés et qui avaient été accordés pour des ouvrages, des mesu-

1) Loi du 26. 3. 14, article 33.

2) A. C. F. du 17. 6. 02.

3) Règlement de la Comptabilité du 4. 12. 1854, article 26.

4) A. C. F. du 29. 6. 45, article 3, chiffre 3.

5) Loi du 9. 10. 02, article 23.

6) A. C. F. du 29. 6. 45, article 2, chiffre 2.

res, des acquisitions ou des études n'ayant pas pu être exécutés au cours de l'exercice écoulé¹⁾. La procédure en matière de crédits supplémentaires et de reports de crédits est, pour le surplus, celle qui est suivie pour le budget annuel.

Enfin, « si l'autorisation préalable ne peut être requise pour une » dépense urgente, les offices doivent demander une avance de » crédit au Conseil fédéral »²⁾.

3. Principes budgétaires.

En droit, sinon en fait, le budget de la Confédération est **financier**, de même que le compte d'administration. Cela découle de l'article 2, chiffre 1 de l'ordonnance du 29 juin 1945 qui prescrit que « le budget annuel et les reports de crédits approuvés par les Chambres, ainsi que les crédits supplémentaires ouverts par elles, constituent la base des recettes et des dépenses du compte d'administration ». Cet article est exclusif ; par conséquent, le budget et le compte ne peuvent pas se rapporter à des charges et des revenus ne présentant pas le caractère de dépenses et de recettes.

Il ressort également de cet article que la validité des crédits est en principe d'une année. En principe seulement, car le Conseil fédéral fixe la date de la clôture des comptes, c'est-à-dire la fin de la période budgétaire complémentaire au cours de laquelle les offices peuvent encore disposer des crédits qui leur sont ouverts³⁾. La possibilité qu'ont les offices de demander le report sur l'année suivante de certains crédits partiellement ou totalement inutilisés ne signifie nullement que les crédits reportés ne sont pas périmés à la fin de l'année comptable ; ils ne servent en fait qu'à évaluer de nouveaux crédits également soumis à l'approbation des Chambres. La règle applicable au budget est donc celle de la **péremption annuelle des crédits**. La portée de cette règle n'est pas réduite à priori du fait que les crédits partiellement ou totalement inutilisés peuvent être affectés à des fonds ou à des provisions si des dispositions le prévoient expressément⁴⁾ ; mais celles-ci sont généralement conçues de telle manière que la péremption des crédits devient illusoire. Voici, à titre d'exemple, les deux dispositions les plus récentes à ce sujet :

1) A. C. F. du 29. 6. 45, article 4, chiffre 2.

2) Ibidem, article 2, chiffre 3.

3) Ibidem, article 4, chiffre 1.

4) Ibidem, article 4, chiffre 3.

Le Conseil fédéral a autorisé la création d'un « fonds de la bibliothèque nationale ». Ce fonds sera constitué et alimenté notamment par l'attribution des sommes non dépensées sur le crédit ordinaire pour l'acquisition et la conservation des collections. « La direction de la bibliothèque ne pourra prélever sur le fonds des sommes supérieures à 500 francs sans l'assentiment du président de la commission de la bibliothèque. L'autorisation du chef du département de l'intérieur sera en outre nécessaire pour tout prélèvement de plus de 5000 francs » ¹⁾. L'arrêté ne prévoit pas l'autorisation préalable des Chambres.

Une provision a été créée sous le nom de « fonds de renouvellement pour cycles militaires », qui est alimentée par différentes recettes et « au besoin, par une somme à insérer dans le budget » ²⁾. « Le département militaire peut autoriser l'intendance du matériel de guerre à payer directement sur le fonds de renouvellement les acquisitions urgentes de pièces de rechange pour cycles, à concurrence de 5000 francs dans chaque cas... Le Conseil fédéral statue sur les dépenses non renouvelables qui excèdent 50.000 francs » ³⁾.

Dans les deux cas, l'affectation des crédits non dépensés a notamment pour effet pratique de prolonger indéfiniment la validité des crédits budgétaires.

En Suisse, le budget a le caractère d'un arrêté fédéral non soumis au référendum, c'est-à-dire qu'il n'est pas de portée générale au sens de l'article 89 de la Constitution. On le considère comme une norme impérative fixée au Gouvernement et, à ce titre, les offices doivent faire en sorte « que les crédits ne soient pas dépassés » ⁴⁾ et le Contrôle des finances doit veiller « à ce que les recettes et les dépenses soient strictement comptabilisées suivant les prescriptions du budget » ⁵⁾; l'article 6 du règlement du 24 février 1903 prévoyait même qu'en « aucun cas le contrôle des finances ne doit viser un mandat de paiement par lequel le crédit serait dépassé ».

Les dispositions en vigueur prescrivent expressément d'appliquer au budget le principe de **l'universalité** et celui du **produit**

1) A. C. F. du 26. 10. 45, article 5.

2) A. C. F. du 30. 7. 46, article 2.

3) Ibidem, article 3.

4) A. C. F. du 29. 6. 45, article 5.

5) Règlement pour le contrôle des finances, du 2 avril 1927, article 4-b.

brut¹⁾. Ces dispositions ne sont toutefois pas applicables au Chemins de fer fédéraux²⁾, à l'Administration des postes, télégraphes et téléphones, à la Régie des alcools et aux établissements en régie du Département militaire³⁾. La législation ne postule donc pas l'unité budgétaire. En outre, la portée du principe du produit brut, dans ce qu'il a de trop absolu, est réduite au sujet des rétrocessions de dépenses effectuées avant la clôture des comptes. Ces rétrocessions doivent être portées en diminution des dépenses. Il en va de même de celles effectuées après la clôture, si les crédits qu'elles concernent ont été reportés. Dans tous les autres cas, les rétrocessions de dépenses sont comptabilisées aux recettes de l'Administration des finances⁴⁾.

Le principe de la **spécialité**, sans être énoncé, a toujours été appliqué aux budgets de la Confédération; la question ne s'est jamais posée de faire voter aux Chambres une somme forfaitaire pour les dépenses ou pour les recettes. Tacitement, le législateur a admis que la matière budgétaire doit être répartie en rubriques où sont groupées les dépenses ou les recettes de même nature ou s'appliquant au même objet. Le règlement de 1877, par exemple, prescrit de tenir un registre indiquant « d'après les rubriques du budget » l'ensemble des opérations de la caisse⁵⁾; celui de 1903 interdit au Contrôle des finances de viser un mandat « par lequel le crédit serait dépassé, qui constituerait un virement de crédit ou qui concernerait une dépense non prévue au budget »⁶⁾; l'ordonnance du 29 juin 1945 interdit aux offices « d'utiliser les crédits dits à des fins auxquelles ils ne sont pas destinés »⁷⁾. Quant aux dispositions relatives au degré et au genre de spécialisation des rubriques, il n'existait guère, jusqu'à ces dernières années, que des résolutions par lesquelles les Chambres demandaient au Conseil fédéral « de donner au budget une contexture aussi claire que possible et de ne modifier la dénomination, l'ordre et le nombre des chapitres qu'en cas d'absolue nécessité »⁸⁾. Une innovation dans ce domaine est certainement le plan des comptes, introduit pour la première fois au budget de 1940.

1) A. C. F. du 29. 6. 45, article 3, chiffre 2.

2) Loi du 23. 6. 44, article 15.

3) A. C. F. du 29. 6. 45, article 1, chiffre 2.

4) Idem, article 7, chiffre 2.

5) Règlement du 19. 2. 1877, article 11.

6) Règlement du 24. 2. 03, article 6.

7) A. C. F. du 29. 6. 45, article 4, chiffre 4.

8) Delahaut, p. 23.

III. EXPOSÉ HISTORIQUE ET DESCRIPTIF

1. Introduction.

La forme et le fond du budget et du compte d'Etat n'ont pas varié sensiblement de 1850 à 1914. Disons qu'il y a eu évolution lente et imperceptible, accompagnée quelquefois de crises de croissance. Les réformes ont été plutôt rares.

Au budget d'un exercice correspond toujours la première partie du compte d'Etat intitulée compte d'administration. Les dépenses et recettes figurent à l'état de prévisions dans le premier et à l'état effectif dans le deuxième de ces documents. Cette concordance nous dispense ainsi de la description du budget. Mentionnons toutefois que celui-ci contient, à titre de comparaison, les chiffres du compte de l'exercice écoulé (1909 par exemple) et ceux du budget de l'exercice courant (1910) en regard des prévisions de l'exercice suivant (1911), tandis qu'au compte d'administration, nous trouvons les chiffres de l'exercice écoulé (1910), ceux du budget, y compris les crédits supplémentaires, et ceux du compte de l'exercice arrêté (1911), ainsi que les différences entre les prévisions budgétaires et les résultats comptables.

2. Le budget de 1850 à 1913.

Le premier compte d'administration de la Confédération contenait une foule de détails, conformément aux méthodes de ce temps ; il se caractérise par son universalité, son unité absolue et l'état brut des dépenses et des recettes qui y figurent. Le budget de 1850 comprend les chapitres suivants :

- I Intérêts passifs.
- II Frais d'administration (A. Conseil national, B. Conseil fédéral, C. Commissions et expertises, D. Chancellerie fédérale, E. Pensions).
- III Départements (A. Politique, B. de l'Intérieur, C. Militaire, D. des finances, E. du commerce et des douanes, F. des postes et constructions, G. de la justice et de la police).
- IV Régales et administrations (A. Administration des douanes, B. Administration des postes).
- V Imprévu.

Très rapidement de nouvelles tâches s'imposent à l'Etat qui nécessitent l'inscription de nouveaux articles au budget : aux deux « régales et administrations » s'ajoutent en 1852 l'Administration des télégraphes, l'Intendance des poudres et l'Intendance des capsules pour amorces, la Monnaie en 1853, le Polytechnicum en 1857, les ateliers des télégraphes en 1860, la Régie des chevaux en 1864, le Laboratoire de Thoune en 1867, les Ateliers de construction en 1869. L'année 1874 est celle des réformes ; une refonte complète du budget s'avère désirable et, pour la première fois, les « Régales et administrations » qui, depuis 1858, s'appelaient « Administrations spéciales » sont incorporées aux départements. Le compte des dépenses se présente dès lors comme suit :

- I Amortissement et intérêts des emprunts.
- II Administration générale (A. Conseil national, B. Conseil des Etats, C. Conseil fédéral, D. Tribunal fédéral, E. Chancellerie fédérale).
- III Départements (A. Politique, B. de l'intérieur, C. de justice et police, D. Militaire, E. des finances et des douanes, F. des chemins de fer et du commerce, G. des postes et des télégraphes).
- IV Imprévus.

Au Département militaire sont subordonnés la Régie des chevaux, les Ateliers de construction et la Fabrique de munition, auxquels s'ajoutent la Fabrique d'armes en 1875 et le Dépôt de munition en 1878. Une nouvelle répartition des tâches entre les conseillers fédéraux transforme ultérieurement deux départements : l'un devient le Département du commerce et de l'agriculture, appelé plus tard Département du commerce, de l'industrie et de l'agriculture, l'actuel Département de l'économie publique, et l'autre le Département des postes et chemins de fer. L'Intendance des poudres, subordonnée au Département des finances et des douanes est attribuée en 1888 au Département militaire. D'autres jalons marquent les étapes de l'extension prise par l'activité de l'Etat. La Division de l'agriculture introduit pour la première fois au budget de 1893 les termes de « Stations d'essais » et en 1900 ceux de « Etablissements d'analyse » et de recherches agricoles ». Les dépenses pour l'élevage du cheval atteignent presque un demi-million en 1910, dont fr. 330.000,— pour l'exploitation du Dépôt d'Avenches. Un extrait des comptes des CFF est publié en annexe du compte d'Etat à partir de 1905 et, trois ans plus tard, une seconde annexe se rapporte au service des

chèques et virements postaux. Disons enfin qu'en 1909, un crédit est ouvert pour l'acquisition de la « Pferdekuranstalt » de Berne.

Jusqu'en 1889, les principes adoptés en 1850 sont scrupuleusement observés. C'est en 1890 que le budget cesse pratiquement d'être brut : les recettes et les dépenses des établissements militaires en régie ne sont plus indiquées au budget général qu'en avant-colonne, seul le résultat net étant incorporé aux dépenses ou aux recettes budgétaires. Une remarque en marge du compte d'Etat pour 1895 (page 35) nous apprend que la Monnaie fédérale, dont les recettes et les dépenses se balancent, ne figurera plus dans les comptes. Cet équilibre entre les recettes et les dépenses est purement illusoire du reste ; il provient du fait que l'excédent réel des recettes ou des dépenses est viré au fonds de réserve de la monnaie, à titre de dépense ou de recette budgétaire.

On justifie ces entorses faites au principe du budget brut par le désir de ne point enfler inutilement le total des recettes et dépenses ; c'est ainsi qu'en 1907, le chef du Bureau des finances, M. Imboden, écrivait dans le « Dictionnaire géographique de la Suisse » ¹⁾ :

« Le budget est une prévision de recettes et de dépenses brutes, celles-ci étant indiquées dans toute leur étendue. Il y a cependant une exception au Département militaire pour l'administration des poudres, la régie des chevaux et les ateliers militaires (ateliers de construction, fabriques de munitions et fabriques d'armes), dont on n'inscrit que le produit net. On a adopté ce système pour ne pas faire paraître les dépenses globales du Département militaire plus élevées qu'elles ne le sont en réalité. Ajoutons encore ici que le budget de l'administration de la Monnaie n'influe en rien sur le budget général de la Confédération ; le bénéfice réalisé sur les frappes est en effet versé chaque année au fonds de réserve de la Monnaie, tandis qu'inversement c'est ce fonds qui doit couvrir les déficits éventuels ».

Au budget pour 1911, la méthode innovée en 1890 et répétée en 1895 est appliquée aux établissements agricoles, viticoles et arboricoles de Liebfeld (Berne), Lausanne et Wädenswil, au Dépôt d'étaçons et de poulains, ainsi qu'à l'Administration des PTT. Il en est résulté un abaissement considérable des dépenses et des recettes budgétaires qui, de 159 et 154 millions de francs en 1910, tombent à 92 et 90 millions en 1911. En même temps, est consacrée la rupture d'unité

1) Dictionnaire géographique de la Suisse, Neuchâtel 1908, Tome V, p. 363.

du budget. Le Conseil fédéral ne se rallie pas sans réticence à ces innovations. Dans son message aux Chambres, du 8 novembre 1910, il s'exprime ainsi : « Les budgets et rapports à l'appui de tous les » établissements fédéraux en régie se trouvent actuellement réunis » dans un appendice du projet de budget et classés dans l'ordre » où ils figuraient jusqu'à ce jour au budget principal. Cette élimination répond également à un vœu exprimé par l'ancienne déléga- » tion des finances. Bien que ce schéma de comptabilité offre l'avantage d'établir la distinction entre les services administratifs qui » exercent une activité économique et ceux dont les fonctions sont » purement administratives, nous n'en avons pas moins hésité un » certain temps avant d'en décider l'application, car il présente aussi » certains inconvénients sur lesquels nous voudrions encore dire » quelques mots en passant. On ne peut méconnaître tout d'abord » que le nouveau mode de faire rompt l'unité qui existait dans la » disposition de notre compte, où toutes les sections administratives » figuraient à la suite des services généraux auxquels elles sont » subordonnées. Il se peut, en second lieu, qu'ici ou là et notamment » à l'étranger, où l'on n'est pas partout au courant des conditions » particulières de notre pays, on se fasse désormais une fausse idée » de l'importance de notre Etat en comparant superficiellement les » nouveaux bilans réduits de nos budgets avec ceux d'autres pays. » En dernier lieu, la comparaison de nos budgets et de nos comptes » avec ceux des années précédentes sera moins facile ».

Il y aurait encore lieu de signaler une réforme qui eut des conséquences durables sur la forme du budget et du compte d'administration. Jusqu'en 1910, le Conseil fédéral soumettait aux Chambres « un tableau récapitulatif des divers articles budgétaires (budget » proprement dit) et un message à l'appui ». Au budget de l'exercice pour 1911, « ces deux documents sont fusionnés en une seule publication dans laquelle le budget figure à la page de gauche, tandis » que l'on consigne sur celle de droite, autant que possible en regard » des rubriques et chiffres correspondants, les motifs et explications » qui s'y rapportent ». Les rubriques concernant le personnel sont présentées d'une manière abrégée, en ce sens que « les divers » emplois de chaque service ou bureau de l'administration centrale » ne sont plus énumérés au budget, mais résumés partout sous une » ou deux rubriques (fonctionnaires, employés) » ¹⁾.

Dans les dernières années de la comptabilité camérale, la publication du compte d'administration se fait sur 225 pages environ. Les recettes et les dépenses sont encore réparties en quatre chapitres, à savoir :

1) Message du Conseil fédéral du 8 novembre 1910.

Chapitre premier, Revenus des immeubles et des capitaux (recettes) ou Service de la dette (dépenses).

Chapitre deuxième, Administration générale.

Chapitre troisième, Départements.

Chapitre quatrième, Imprévu.

A la base du groupement analogique des dépenses et des recettes figurent les catégories intitulées rubriques. La structure, l'ordre de succession et la désignation de celles-ci, qu'aucun plan systématique ne règle, varient à l'infini. Les chapitres premier et quatrième concernent des dépenses et des recettes groupées d'après leur nature. Au contraire, les chapitres deuxième et troisième, ainsi que leurs subdivisions, reflètent l'organisation administrative. La section consacrée au Département militaire fait nettement exception à cette règle : les rubriques y sont constituées et groupées tantôt selon la nature des dépenses et des recettes, tantôt d'après le genre d'activité.

A la fin du compte d'administration, un décompte, sous le nom de Bilan, établit le rapport entre les dépenses et les recettes. L'excédent des unes sur les autres est reporté au compte capital en qualité de déficit ou de bénéfice du compte d'administration.

Le compte d'administration était apparemment conçu en vue seulement de contrôler l'activité des organes fédéraux et l'exécution des prévisions budgétaires et d'établir l'influence de cette activité sur la valeur de la fortune. Tout porte à conclure que l'activité de l'Etat n'était soumise à aucune analyse quant à ses conséquences sur les éléments de fortune de la corporation publique et sur la vie économique nationale ; on ne demandait pas non plus du compte d'administration qu'il explique les sources de l'excédent de recettes ou de dépenses.

3. Le budget de 1914 à 1939.

Le budget est resté relativement stable quant à la forme depuis la dernière réforme importante de 1911. L'année 1923 est caractérisée par la dernière manifestation de la tendance à distinguer au compte d'Etat les services qui exercent une activité économique de ceux dont les fonctions sont essentiellement administratives : le premier budget de l'Administration des blés est publié en appendice. En 1924, sans que l'on puisse attribuer ce fait à un retour aux

conceptions anciennes du budget unique, les comptes des ateliers militaires ne figurent plus dans l'appendice ; les dépenses de ces établissements sont couvertes par certains crédits octroyés au Service technique militaire. Dix ans plus tard, le budget de la Régie des chevaux est incorporé au budget général. A la faveur de la réforme comptable commencée au début de la deuxième guerre mondiale, tous les autres budgets, à l'exception de celui des PTT, disparaîtront successivement de l'appendice.

Par une généralisation des articles budgétaires toujours plus grande, l'étendue du compte d'administration est moindre en 1939 qu'elle ne l'était 30 ans auparavant, cela malgré l'extension prise par les organes de l'Etat et bien que la disposition du texte et des chiffres n'ait pas été sensiblement modifiée. Le compte d'administration, qui se présentait sur 225 pages en 1911, n'en a plus que 150 en 1939, dont 130 pour les dépenses et 20 pour les recettes. Les quelque 140 rubriques de recettes et 1200 rubriques de dépenses, dont plus de 400 concernent le Département militaire, étaient classées et groupées de la manière suivante au budget de 1939 :

(Recettes)

Chapitre I. Revenus des capitaux.

- A. Capitaux placés.
- B. Capitaux d'exploitation.
- C. Prêts aux CFF.

(Dépenses)

Chapitre I. Service de la dette et réserves.

- A. Intérêts et commissions.
- B. Amortissements.
- C. Affectation de la contribution fédérale de crise.
- D. Réserves.

(Recettes et dépenses)

Chapitre II. Administration générale.

- A. Conseil national.
- B. Conseil des Etats.
- C. Conseil fédéral.
- D. Chancellerie fédérale.
- E. Tribunal fédéral.
- F. Tribunal fédéral des assurances.

Chapitre III. Départements.

A. Département politique.

- I. Administration générale.
- II. Légations.
- III. Consulats.
- IV. Propagande commerciale à l'étranger.

B. Département de l'Intérieur.

I. Division de l'instruction, des sciences et des arts.

- A. Secrétariat du département.
- B. Musée Vela, Ligornetto.
- C. Bibliothèque centrale.
- D. Bibliothèque nationale.
- E. Archives fédérales.
- F. Ecole polytechnique fédérale.
- G. Laboratoire d'essai des matériaux.
- H. Institut fédéral de recherches forestières.
- J. Centrale de chauffage et d'électricité.
- K. Station centrale de météorologie.
- L. Musée national suisse.

- II. Inspection fédérale des travaux publics.
- III. Direction des constructions fédérales.
- IV. Inspection des forêts, chasse et pêche.
- V. Service de l'hygiène publique.
- VI. Bureau de statistique.

C. Département de justice et police.

- I. Secrétariat du département.
- II. Division de la justice.
- III. Division de la police.
- IV. Ministère public de la Confédération.
- V. Bureau des assurances
- VI. Bureau de la propriété intellectuelle.

D. Département militaire ¹⁾.

I. Administration centrale.

- A. Chancellerie du département.

1) Nous n'avons pas toujours indiqué toutes les subdivisions introduites au compte d'administration du Département militaire qui, par place, comporte cinq ou six degrés d'analyse.

- B. Service de l'Etat-Major général.
- C. Service de l'Infanterie.
- D. Service des Troupes légères.
- E. Service de l'Artillerie.
- F. Service de l'Aviation et de la défense aérienne active.
- G. Service du Génie.
- H. Service de santé et assurance militaire.
- J. Service vétérinaire.
- K. Commissariat central des guerres.
- L. Service technique militaire.
- M. Intendance du matériel de guerre.
- N. Service de la défense aérienne passive.
- O. Justice militaire.

II. Instruction de l'armée.

- A. Personnel d'instruction (1. Etat-Major général ; 2. Infanterie ; 3. Troupes légères et troupes des transports automobiles ; 4. Artillerie ; 5. Troupes d'aviation et de défense contre avions ; 6. Génie ; 7. Troupes du service de santé ; 8. Troupes du service vétérinaire ; 9. Troupes des subsistances).
- B. Instruction (1. Recrutement ; 2. Ecoles de recrues ; 3. Cours de répétition ; 4. Ecoles de cadres ; 5. Transports par chemins de fer des écoles et des cours ; 6. Instruction préliminaire ; 7. Développement de l'instruction hors du service).
- C. Commandements et inspections (1. Commandants des unités d'armée ; 2. Inspections).
- D. Logement (1. Exploitation des casernes fédérales ; 2. Autres dépenses pour le logement).
- E. Prestations en vue d'alléger le service militaire (1. Assurance militaire ; 2. Secours militaires ; 3. Frais de remplacement des instituteurs ; 4. Habillement ; 5. Différence de prix sur les chaussures délivrées aux militaires).

III. Equipement de l'armée.

- A. Achat de matériel (1. Essais ; 2. Contrôle du matériel du service technique militaire ; 3. Habillement ; 4. Armes ; 5. Equipement personnel ; 6. Munitions ; 7. Matériel de corps et d'écoles ; 8. Matériel de caserne ; 9. Matériel d'instruction).
- B. Entretien et remplacement du matériel (1. Exploitation des arsenaux fédéraux, dépôts de munitions et magasins à munitions ; 2. Entretien ; 3. Loyers et fermages ; 4. Frais de transport ; 5. Matériel de remplacement ; 6. Magasins sanitaires).

IV. Chevaux.

- A. Chevaux de cavalerie (1. Remplacement des chevaux ; 2. Dépôt de remonte ; 3. Inspections des chevaux ; 4. Frais vétérinaires après le service).

- B. Régie des chevaux.
- C. Livraison des chevaux.

V. Fortifications.

- A. Gothard (1. Administration ; 2. Entretien des ouvrages et remplacement du matériel ; 3. Subvention à l'Association scolaire d'Andermatt).
- B. Saint-Maurice (1. Administration ; 2. Entretien des ouvrages et remplacement du matériel ; 3. Subvention à la commune de Lavey-Morcles ; 4. Centre d'Instruction des chiens de guerre).
- C. Couverture de frontière.

VI. Service des communications.

- A. Service des automobiles (1. Administration ; 2. Frais d'exploitation ; 3. Augmentation des camions utilisables par l'armée).
- B. Service de l'aviation militaire (1. Administration ; 2. Matériel d'exploitation et de remplacement, entretien général).
- C. Service topographique (1. Administration ; 2. Dépenses d'exploitation).

VII. Défense aérienne passive de la population civile.

VIII. Dépenses extraordinaires dues à la nouvelle organisation des troupes.

IX. Participation à l'Exposition nationale de 1939.

X. Mise sur pied extraordinaire des troupes.

E. Département des finances et des douanes.

I. Administration des finances.

- A. Division principale.
- B. Intendance des immeubles.
- C. Service du personnel et de l'assurance de l'administration centrale.
- D. Taxes des PTT.
- E. Assurance de l'inventaire.

II. Administration des contributions.

III. Administration des douanes.

- A. Personnel de condition civile.
- B. Corps des gardes-frontière.
- C. Section des droits sur les tabacs.
- D. Office central pour le contrôle des métaux précieux.
- E. Section pour l'imposition des boissons.
- F. Divers.

IV. Contrôle des finances.

V. Commission fédérale des banques.

- A. Commission.

B. Secrétariat.

- VI. Bureau des poids et mesures.
- VII. Mesures ayant pour but d'assurer l'approvisionnement du pays en blé.

F. Département de l'économie publique.

- I.a Secrétariat du département.
 - I.b Service du contrôle des prix.
 - II.a Division du commerce.
 - II.b Service des importations et exportations.
 - III. Office fédéral de l'industrie, des arts et métiers et du travail.
 - IV. Office fédéral des assurances sociales.
 - V.a Division de l'agriculture.
 - V.b Office du ravitaillement en lait.
 - VI. Office vétérinaire.
- A. Administration.
- B. Service vétérinaire à la frontière.

VII. Mesures prises pour empêcher le renchérissement.

G. Département des postes et des chemins de fer.

- I. Contentieux et secrétariat.
- II. Office des transports.
- III. Office aérien.
- IV. Service des eaux.
- V. Office de l'économie électrique.

Le **chapitre IV** du budget ne contient qu'un seul poste réservé aux imprévus.

Les règles suivantes régissent la désignation des rubriques : les chapitres sont numérotés de I à IV, aux recettes comme aux dépenses ; leurs subdivisions sont désignées

au 1^{er} degré par les lettres majuscules (organes de l'administration ou départements),

au 2^{me} degré par les chiffres romains (divisions, bureaux, services),

au 3^{me} degré par les lettres majuscules (subdivisions administratives).

Les chiffres arabes et les lettres minuscules désignent les rubriques et les sous-rubriques.

Telle est la règle ; mais la numérotation des groupes de la classification administrative des dépenses et des recettes n'a rien d'ab-

solu. Le chapitre I englobe les rubriques ne concernant aucun service en particulier, rubriques que l'article 73 du règlement de 1877 qualifie de « frais d'administration générale » ; ce chapitre ne connaît que la classification spécifique. Au chapitre III, le Département militaire fait usage d'un système mixte où les classifications administratives, spécifiques et par genre d'activité s'enchevêtrent sans méthode perceptible. On y a constitué des groupes du quatrième, du cinquième, voire même du sixième degré, pour lesquels il a fallu recourir tantôt aux chiffres arabes, tantôt aux lettres minuscules, réservés ailleurs à la désignation des rubriques.

Les quatre groupes formant le Département politique ne résultent pas d'une classification administrative des dépenses au sens absolu du terme. Le groupe IV, propagande à l'étranger, ressortit à la classification matérielle. Pareillement, les groupes du Département des finances, désignés « taxes des PTT », « assurance de l'inventaire », « personnel de condition civile », « corps des gardes-frontière », et « divers » procèdent de la nature ou de l'objet des dépenses. Le groupe III E VII, « mesures ayant pour but d'assurer l'approvisionnement du pays en blé » constitue, malgré les apparences, un groupe administratif de dépenses ; on y fait figurer le résultat net de l'Administration des blés. Enfin, le Département de l'économie publique s'écarte également de la classification administrative en son groupe VII « mesures prises pour empêcher le renchérissement ».

A la présentation incohérente du budget s'ajoute, dans la période de l'entre-deux guerres, une absence regrettable de méthode quant aux principes fondamentaux. L'universalité du budget en particulier n'a pas résisté aux assauts répétés des crises économiques et de la guerre à nos frontières. Chaque période troublée a accompli une partie de l'œuvre d'effritement de ce principe idéal, auquel le Conseil fédéral ne renonce pas malgré tout. « Il y a quelques années, lit-on dans son message aux Chambres du 2 septembre 1933, quand la situation se fut améliorée, nous avons adopté ¹⁾, pour y rester définitivement fidèles, le principe de l'universalité du budget, qui exige que toutes les dépenses, tant ordinaires qu'extraordinaires, figurent au budget et, par conséquent, soient portées au compte d'administration ». Le Conseil fédéral n'entendait nullement affirmer que les dépenses dussent obligatoirement figurer au compte d'administration de l'exercice au cours duquel elles étaient faites. Certaines dépenses, au contraire, étaient enregistrées au compte capital où, sous le titre de « dépenses à amortir », elles figurent à l'actif du bilan ; l'extinction de ces non-valeurs, éche-

1) Le 15 juin 1927.

lonnée sur plusieurs années, grève alors les comptes d'administration subséquents. Ce procédé, inauguré en 1926, s'appliqua dès 1933 aux dépenses faites en vue du renforcement de la défense nationale ¹⁾.

Le compte d'administration, enserré dans les limites rigides du classement des rubriques inspiré du budget de 1850, demande à être doublé d'une statistique des dépenses et des recettes envisagées sous l'angle de leur nature, de leur provenance et de leur destination. De pâles tentatives furent faites dans ce sens par le Bureau fédéral de statistique jusqu'en 1928 ; l'Administration des finances répondit partiellement à ce besoin dès 1937. Au compte d'Etat de cette année, on trouve 12 tableaux synoptiques des finances de la Confédération de 1931 à 1937. Toutefois, le dépouillement statistique du compte d'administration aboutit à des résultats peu sûrs et dépourvus souvent de caractère comparatif et de continuité ; il se heurte à la diversité de la désignation des postes, à la complexité de leur nature et à l'interpénétration des matières qu'ils contiennent.

Sans doute, la répartition de la charge dans le temps, conformément à l'idée exprimée par Jèze, paraît autoriser la méthode d'enregistrement des dépenses dites à amortir ; la notion du budget, en faveur dans les cantons, selon laquelle il est un moyen de fixer la cote des impôts, la justifie également. Mais les experts aux économies ne partagent pas cet avis et estiment que les dépenses à amortir sont une entorse faite au principe de l'universalité du budget, entorse préjudiciable à la clarté du compte d'Etat et du bilan ²⁾. Quoi qu'il en soit, le Conseil fédéral ne put donner suite à son intention de « rester fidèle » au principe de l'universalité du budget. Dès 1939, la situation évolue très rapidement vers l'abandon avoué de ce principe par suite de l'octroi de crédits extra-budgétaires pour le renforcement de la défense nationale, la création d'occasions de travail (AF du 6 avril 1939), le service actif, l'organisation de l'économie de guerre et les mesures propres à assurer la sécurité du pays et le maintien de sa neutralité (AF du 30 août 1939). Cependant, l'abandon des principes qui sont à la base des premiers budgets de la Confédération pourrait n'être que provisoire ; « la délégation des » finances veille à ce que, malgré les temps extraordinaires que nous » traversons, l'universalité du budget et du compte d'Etat de la » Confédération soit respectée » ³⁾.

1) A. F. des 14. 10 et 21. 12. 33, 11. 6. 36, 28. 10. 37, 23. 6. et 11. 11. 38, 3. 2. 39.

2) Rapport du 28. 2. 38.

3) F. F. 1943, p. 1034.

4. Le budget de 1940 à 1947.

Avec le plan des comptes, introduit pour la première fois au budget de 1940, la spécialité n'est plus un principe général appliqué sans autre méthode que la tradition ; les dépenses et les recettes y sont systématiquement groupées et « le budget doit être conforme » au plan des comptes de l'Administration des finances ; celle-ci » décide de la classification des nouveaux crédits » ¹⁾.

La particularité du plan des comptes est de considérer les dépenses et les recettes à deux points de vue simultanément ; il est à double entrée, c'est-à-dire qu'il y a effectivement deux plans. L'un, appelé plan administratif, donne la contexture du budget en chapitres et sections dans lesquels se répartissent les rubriques. L'autre constitue le cadre du groupement systématique des faits en rubriques budgétaires : les dépenses d'après leur espèce ou leur objet et les recettes quant à leur provenance. Il a pris le nom de plan spécifique. Les groupes du plan spécifique peuvent théoriquement composer chacune des sections du plan administratif et le degré minimum de spécialisation des rubriques est donné par la combinaison des deux plans. Les offices ont en outre la faculté de subdiviser en plusieurs rubriques les groupes du plan spécifique composant la section du plan administratif qui les concerne. Les deux plans doivent leur qualificatif au fait que la classification des rubriques budgétaires est à prédominance administrative dans le premier et que les dépenses et les recettes sont en principe groupées d'après leur espèce dans le second.

Le plan administratif. Le plan administratif comprend 8 chapitres qui sont l'Administration générale et les 7 départements. Les chapitres sont divisés en sections qui correspondent également en principe à la structure organique des autorités et de l'administration ; il y a de nombreuses exceptions : les sections composant le chapitre consacré au Département militaire résultent dans bien des cas de la classification matérielle ou spécifique ; on relève aussi quelques exceptions au Département des finances et des douanes, au Département de l'intérieur et à celui de l'économie publique. Enfin, le chapitre du Département militaire est divisé en 7 sous-chapitres dans lesquels les sections sont classées d'après l'objet des dépenses ; l'un de ces sous-chapitres est lui-même encore subdivisé en 3 catégories de sections.

Le plan administratif doit sa structure en grande partie à la présentation traditionnelle du budget de la Confédération. Une modifi-

1) A. C. F. du 29. 6. 45, article 3, chiffre 1.

cation importante est la nouvelle répartition en 8 chapitres correspondant aux départements et l'incorporation au Département des finances et des douanes des anciens chapitres consacrés au revenu des capitaux, au service de la dette et aux imprévus. La numérotation mixte des rubriques a été remplacée par la numérotation décimale. La désignation alphabétique des chapitres, qui figure encore au budget pour 1940, a été remplacée au compte de cet exercice déjà et au budget de l'exercice suivant.

Le plan des comptes primitif n'est plus appliqué intégralement aujourd'hui. Jusqu'en 1946, des modifications y ont été apportées par suite de la création de nouveaux offices ou de réorganisations administratives, comme par exemple la création de la Chambre suisse du cinéma, portant le numéro 302, et l'incorporation au budget général de celui de la Monnaie fédérale, sous le numéro 604, et de ceux des établissements de recherche et d'analyse de la Division de l'agriculture, sous les numéros 711 à 719.

Dans le compte de 1946 et dans le budget de 1947, de profondes modifications ont été apportées au chapitre du Département militaire : la classification y est dorénavant intégralement administrative et la numérotation décimale. En outre, les exceptions faites jusqu'alors à la classification administrative dans les autres chapitres ont été supprimées.

Les modifications apportées au plan des comptes de 1939 sont judicieuses ; les anciennes sections 306 « administration » et 307 « enseignement et recherches » ne correspondaient pas à deux offices, mais à deux aspects de l'activité de l'Ecole polytechnique ; les sections 601 « recettes et dépenses générales » et 602 « administration des finances » concernaient les deux cette administration ; les sections 707 « division de l'agriculture », 708 « mesures pour combattre la crise » et 709 « extension des cultures » relèvent uniquement de la Division de l'agriculture. Quant au chapitre consacré au Département militaire, il était l'expression d'une indéfectible fidélité à une conception surannée.

Les chapitres et sections du plan administratif et leur numérotation sont les suivants actuellement : ¹⁾

1. Administration générale.

101 Conseil national.

102 Conseil des Etats.

1) Budget pour 1947, p. 1 et ss.

- 103 Conseil fédéral.
- 104 Chancellerie fédérale.
- 105 Tribunal fédéral.
- 106 Tribunal fédéral des assurances.

2. Département politique.

- 201 Département politique.

3. Département de l'intérieur.

- 301 Secrétariat du département.
- 302 Chambre suisse du cinéma.
- 303 Bibliothèque centrale.
- 304 Bibliothèque nationale.
- 305 Archives fédérales.
- 306 Ecole polytechnique fédérale.
- 308 Centrale de chauffage et d'électricité de l'EPF.
- 309 Institut de recherches forestières.
- 310 Laboratoire d'essai des matériaux.
- 311 Station centrale de météorologie.
- 312 Musée national suisse.
- 313 Inspection des travaux publics.
- 314 Direction des constructions fédérales.
- 315 Inspection des forêts, chasse et pêche.
- 316 Service de l'hygiène publique.
- 317 Bureau de statistique.

4. Département de justice et police.

- 401 Secrétariat du département
- 402 Division de la justice.
- 403 Division de la police.
- 404 Ministère public de la Confédération.
- 405 Bureau des assurances.
- 406 Bureau de la propriété intellectuelle.

5. Département militaire.

- 501 Groupe de l'Instruction.
- 502 Service de l'Infanterie.
- 503 Service des troupes légères.
- 504 Dépôt de remonte.
- 505 Régie des chevaux.
- 506 Parc automobile d'armée.
- 507 Service de l'artillerie.
- 508 Service de l'aviation et de la défense contre avions.

- 509 Aérodromes militaires.
- 510 Service du génie.
- 530 Service de l'état-major général.
- 531 Service des fortifications.
- 532 Détachement des détenus militaires du Zugerberg.
- 533 Service de santé.
- 534 Service vétérinaire.
- 535 Commissariat central des guerres.
- 536 Service de la protection antiaérienne.
- 537 Intendance du matériel de guerre.
- 560 Service technique militaire.
- 561 Direction de l'administration militaire.
- 562 Ecole fédérale de gymnastique et de sport.
- 580 Assurance militaire.
- 581/5 Hôpitaux et sanatoriums militaires.
- 586 Service topographique.
- 587 Intendance des poudres.
- 588 Bureau du délégué aux possibilités de travail.
- 589 Centrale des possibilités de travail.

6. Département des finances et des douanes.

- 601 Administration des finances.
- 602 Administration des blés.
- 604 Monnaie fédérale.
- 605 Administration des contributions.
- 606 Administration des douanes.
- 611 Contrôle des finances.
- 612 Commission des banques.
- 613 Bureau des poids et mesures.

7. Département de l'économie publique ¹⁾.

- 701 Secrétariat général.
- 702 Service du contrôle des prix.
- 703 Division du commerce.
- 704 Service des importations et exportations.
- 705 Office de l'industrie, des arts et métiers et du travail.
- 706 Office des assurances sociales.
- 707 Division de l'agriculture.
- 711/8 Etablissements d'essais et d'analyses agricoles.
- 719 Dépôt d'étalons et de poulains.

¹⁾ Les offices de l'économie de guerre figurent sous ce département et sont numérotés de 728 à 799.

- 720 Office vétérinaire.
- 721 Service vétérinaire à la frontière.

8. Département des postes et des chemins de fer.

- 801 Division du contentieux et du secrétariat.
- 802 Office des transports.
- 803 Office aérien.
- 804 Service des eaux.
- 805 Office de l'économie électrique.
- 806 Administration des PTT.

Le plan spécifique. La statistique des dépenses de la Confédération, quasi inexistante avant 1917, est très fragmentaire jusqu'en 1940¹⁾. En 1933, on trouve un tableau des recettes et des dépenses « d'après les groupes principaux » dans le message concernant le compte d'Etat et, pour la première fois en 1937, on publie en annexe du compte d'Etat 12 tableaux comparatifs des finances de la Confédération concernant les années 1931 à 1937. Il est à peine nécessaire de relever la somme de travail et l'approximation des résultats que représente le dépouillement en leurs composants spécifiques de quelque 1300 rubriques organisées au point de vue administratif et matériel et dont la nature varie d'un chapitre à l'autre. Il était donc essentiel de donner une armature permanente à la classification systématique des dépenses et des recettes sous le rapport de leur espèce.

Le plan spécifique se compose de 7 groupes, dont 3 pour les recettes et 4 pour les dépenses, divisés en sous-groupes comprenant chacun un certain nombre de catégories de faits considérés comme dépenses ou recettes. Ces catégories indiquent le genre des dépenses et des recettes dont l'analogie est suffisante pour constituer une seule rubrique budgétaire au sein de la même section du plan administratif. La subdivision des catégories en plusieurs rubriques est laissée à l'appréciation des offices ; par exemple, l'Ecole polytechnique a jugé utile de tenir des comptes séparés pour les traitements du personnel administratif, des professeurs et des assistants ; pareillement aux recettes, l'Administration des finances distingue, dans la catégorie « produit des placements », les intérêts des titres de ceux provenant des avoirs en banque et autres avoirs.

Le plan spécifique est le suivant :

1) Cf. Annuaire statistique de la Suisse, Bulletin statistique suisse, Statistique financière de la Confédération.

R e c e t t e s

Produit de la fortune et des établissements fédéraux.

Produit des capitaux et des immeubles :

- 10 Placements et participations de la Confédération.
- 11 Prêts et avances aux établissements en régie et aux établissements autonomes.
- 12 Placement des fonds spéciaux.
- 13 Produit des immeubles.
- 16 Bénéfices d'établissements en régie et d'établissements autonomes.
- 17 Prélèvements sur les fonds spéciaux.
- 18 Prélèvements sur les provisions.

Produit des douanes, impôts, taxes fiscales et autres taxes.

- 20 Droits de douane.
- 21 Impôts.
- 22 Taxes fiscales.
- 23 Autres taxes.

Produit des émoluments et autres recettes administratives.

- 25 Emoluments.
- 26 Amendes.
- 27 Produit de ventes.
- 28 Paiements effectués par des tiers en vertu d'engagements contractuels et autres.
- 29 Autres recettes.

D é p e n s e s

Service de la dette, allocations aux établissements fédéraux et provisions.

Intérêts :

- 30 des emprunts
- 31 de la dette flottante
- 32 de l'avoir des établissements en régie et des établissements autonomes
- 33 de l'avoir de la Caisse d'assurance et des fonds spéciaux et intérêts payés par certaines divisions pour le capital investi en immeubles et mobilier.
- 35 Amortissements (des frais d'émission des emprunts et du découvert).

- 36 Allocations des établissements en régie.
- 37 Versements aux fonds spéciaux.
- 38 Constitution de provisions au compte capital.

Autorités et personnel.

- 40 Dépenses pour les autorités.
Dépenses pour le personnel:
- 41 Traitements, salaires et allocations.
- 42 Débours et indemnités.
- 43 Mesures de prévoyance en faveur du personnel.
- 44 Autres frais pour le personnel.

Frais généraux et dépenses pour le matériel.

Frais généraux :

- 45 Impressions, reliure et autres frais de bureau.
- 46 Objets non inventoriés (livres, cartes, journaux).
- 47 Taxes et frais divers.
- 48 Indemnités à des tiers (commissions, expertises, etc.).
- 49 Contributions contractuelles et autres, provisions et indemnités.

Immeubles et mobilier :

- 50 Achat d'immeubles et constructions (y compris les routes, travaux hydrauliques, fortifications et leurs accessoires immobiliers).
- 51 Entretien des biens immobiliers.
- 52 Loyers et fermages.
- 53 Service des bâtiments.
- 54 Acquisition du matériel de guerre.
- 55 Biens mobiliers de l'administration civile.
- 56 Biens mobiliers des arsenaux et dépôts de munition.
- 57 Biens mobiliers des établissements de remonte.
- 58 Biens mobiliers des autres établissements militaires.
- 59 Indemnités à des tiers pour l'entretien des objets inventoriés.

Autres dépenses :

- 60 Procédure pénale fédérale, assistance judiciaire, représentations politiques à l'étranger, police des étrangers, économie, politique commerciale, enquêtes, statistiques, propagande.
- 61 Enseignement et recherches.
- 62 Ateliers et établissements militaires, laboratoires, casernes, services techniques et mesures de l'administration militaire.
- 63 Préparation à la guerre.
- 64 Défense aérienne passive.
- 70 Recrutement, écoles et cours et transports par chemin de fer.
- 71 Instruction préliminaire et instruction hors service.
- 72 Assurance militaire et autres prestations en vue d'alléger le service militaire.
- 73 Indemnité à l'auditeur en chef, frais des tribunaux militaires, de l'exécution des peines, inspection de la troupe, hygiène militaire, inspection des chevaux et frais des organes des Etats-majors de commandement.

- 74 Frais pour chevaux à la ration et pour chevaux particuliers employés au service.
- 75 Troupes du service frontière volontaire et de l'aviation.
- 76 Colombiers militaires et centres d'instruction des chiens de guerre.
- 77 Indemnités pour automobiles, louage et dépréciation de motocyclettes privées.

Subventions fédérales, tâches spéciales et mesures de crise.

- 80 Routes et ponts (dont la part des cantons aux droits d'entrée sur la benzine).
- 81 Corrections de cours d'eau et endiguements.
- 82 Forêts.
- 83 Chasse, protection des animaux et pêche.
- 84 Mensurations cadastrales.
- 85 Agriculture (dont le déficit de l'administration des blés).
- 86 Hygiène publique.
- 87 Enseignements, formation professionnelle.
- 88 Lettres, sciences et arts.
- 89 Sport militaire, gymnastique et autres sports.
- 90 Politique sociale.
- 91 Utilité publique et assistance.
- 92 Commerce, industrie, artisanat et transports.
- 93 Police, droit et politique.

Le plan matériel. Le 20 décembre 1945, le Parlement adoptait une motion invitant le Conseil fédéral à « unifier les budgets ordinaire » et extraordinaires de la Confédération pour 1947 et à rétablir l'« universalité du budget et du compte d'Etat ». Mais la motion précisait que « les dépenses effectuées en vertu des pouvoirs extraordinaires » conférés au Conseil fédéral, ainsi que les recettes destinées à « couvrir ces dépenses, devront être discriminées et inscrites dans un compte spécial ».

De ces deux exigences, l'unification du budget et la discrimination des dépenses, est né le plan matériel, permettant la classification méthodique des opérations budgétaires en considération des tâches principales de l'Etat. « La structure et la terminologie du » budget unifié n'ont subi, au fond, aucune modification. Seule la » présentation diffère quelque peu de l'ancienne, par le fait que » les rubriques des comptes extraordinaires des divers services suivent immédiatement celles de leur compte ordinaire, chacun de » ces comptes étant désigné par un chiffre spécial placé devant le » numéro usuel de la rubrique. Les chiffres 0-4 servent à désigner le » compte ordinaire ; quant aux comptes extraordinaires, ils sont » numérotés de la façon suivante :

- » 5 Création de possibilités de travail.
- » 6 Développement de la défense nationale.
- » 7 Service actif.
- » 8 Organisation de l'économie de guerre.
- » 9 Mesures tendant à assurer la sécurité du pays » ¹⁾).

Le compte ordinaire a été divisé suivant les tâches incombant aux départements ; par exemple, au Département militaire, on distingue cinq catégories de dépenses ordinaires, à savoir : ²⁾

- 0 Administration.
- 1 Instruction de l'armée.
- 2 Activité hors du service.
- 3 Dépenses militaires diverses (justice militaire, logement, achat de matériel, chevaux et chiens de guerre, service des fortifications, service des communications).
- 4 Dépenses civiles (assurance militaire, service topographique, mesures de protection civiles, intendance des poudres, bureau du délégué et centrale des possibilités de travail).

En outre, la subdivision des groupes de recettes et de dépenses a été élargie de telle sorte que, pour la numérotation des rubriques, les offices disposent des numéros 01 à 99, au lieu de 1 à 9 comme c'était le cas précédemment. Une restriction à la libre disposition de ces numéros a été apportée au sujet du groupe constitué par les « mesures tendant à assurer la sécurité du pays », que l'on a subdivisé en catégories de rubriques afférentes à chacune des mesures prises. Ces catégories sont numérotées, par section administrative, à l'aide du chiffre des dizaines, de sorte que les offices n'ont à leur disposition que le chiffre des unités. La désignation des rubriques se fait dans tous les cas au moyen de nombres de huit chiffres ; par exemple, la rubrique concernant les indemnités de renchérissement versées par le Bureau des passeports, à Gex, au personnel engagé en vertu des mesures propres à assurer la sécurité du pays, est désignée par le numéro 403.941.21 ; il se décompose comme suit :

1) Budget pour 1947, projet du Conseil fédéral, p. 2-a.

2) Ibidem, p. 88-e.

numéro de l'office	= 403.	Division de la police.
numéro de la tâche	= 9	Sécurité du pays.
numéro du groupe spécifique	= 41.	Traitements, salaires et allocations.
numéro de la catégorie	= 2	Bureaux des passeports à Annemasse et Gex.
numéro d'ordre	= 1	Indemnités de renchérissement.

Cette numérotation est très ingénieuse ; elle permet d'établir rapidement et avec précision des tableaux statistiques, au moyen desquels le budget ou le compte sont présentés en considérant successivement l'organisation administrative, les tâches principales assumées par l'Etat, la nature des dépenses et des recettes et, dans certains cas, les mesures spéciales prises par le Gouvernement.

Les comptes de dépenses sont techniquement organisés de façon à assurer le contrôle automatique et permanent de l'exécution budgétaire. L'enregistrement est en bref le suivant : Les crédits ouverts en vertu du budget ou de ses compléments sont comptabilisés au doit d'un compte général et à l'avoir de chacun des comptes budgétaires qu'ils concernent. Les dépenses ordonnancées étant débitées à ces derniers, les soldes comptables indiquent en permanence l'état de disponibilité des crédits ; un solde débiteur signifie que le crédit est dépassé. La différence entre le montant budgété inscrit au compte général et les soldes des comptes budgétaires représente le total des dépenses.

Les recettes sont enregistrées dans la comptabilité de la Confédération conformément aux principes commerciaux. Au moment de la naissance des créances, les montants à percevoir sont portés au doit des comptes des débiteurs et à l'avoir des rubriques de recettes. Les montants effectivement encaissés sont alors inscrits à l'avoir des comptes des débiteurs. De cette façon, la perception effective n'exerce aucune influence sur les rubriques de recettes et, par conséquent, sur leur clôture.

Les soldes des comptes budgétaires ne sont pas reportés à un compte des variations de la fortune ; l'excédent de dépenses ou de recettes est enregistré directement dans les comptes de la fortune nette¹⁾.

1) Cf. p. 115.

B. ESSAI CRITIQUE

I. GÉNÉRALITÉS

1. Introduction.

La réorganisation comptable intervenue en 1939 a eu, sans doute, une grande influence sur le budget quant à sa forme ; néanmoins, le Département des finances et des douanes eut à établir le plan « en tenant compte du point de vue des départements et des commissions parlementaires des finances »¹⁾ ; il s'inspira donc largement de la répartition de la matière budgétaire faite à ce moment-là. Au point de vue du fond, le budget financier de la Confédération n'a pas été reconsidéré à la faveur de la réforme comptable, de sorte que les lacunes et les manquements contre les règles budgétaires et comptables se retrouvent au plan des comptes. Le fait saillant de ce plan n'est ni dans la forme, ni dans le fond du budget ; il est dans le groupement systématique des dépenses et des recettes, groupement qui permet d'établir la statistique financière en même temps que le compte d'Etat et le budget. Nous aurons donc à déterminer la nature des manquements, eu égard aux principes budgétaires que nous considérons comme fondamentaux, et les lacunes du plan sous le rapport de la répartition administrative des crédits et de la classification spécifique des dépenses et des recettes.

Nous devons à la vérité de dire que la doctrine relative à la comptabilité du budget est très fragmentaire et que les méthodes sont avant tout empiriques. On n'est du reste pas unanime quant à l'opportunité et à la valeur des principes que nous avons énumérés. Depuis la dernière crise économique et la guerre surtout, on paraît enclin à considérer l'équilibre et la stabilité budgétaires comme des règles comptables. Il est à peine nécessaire de dire qu'il n'appartient pas à la comptabilité d'équilibrer ou de stabiliser le compte budgétaire ; cela est le fait de la politique financière et des possibilités économiques. La progression régulière des dépenses et des recettes de la Confédération, de 1913 à nos jours²⁾, la stabilité apparente du budget et son équilibre relatif, qu'infirme le découvert croissant du bilan, présentent le grave inconvénient de n'avoir aucune valeur analytique documentaire, parce que sans rapport avec la réalité.

1) Lettre du Département des finances et des douanes aux Commissions parlementaires du 1. 5. 39.

2) Cf. Compte d'Etat pour 1945, p. XXIX.

La conception empirique des budgets n'est certainement pas étrangère à la difficulté, relevée par Zindel, de comparer les comptes des Etats et des communes ; c'est un fait que les « comparaisons » internationales et même souvent interrégionales sont impossibles, » vu les divergences existant dans l'établissement des budgets » publics et surtout l'absence d'un schéma type admis par une convention » ¹⁾.

2. Principes rationnels.

Le point central du problème nous paraît résider dans le sens même qu'il faut donner au budget et au compte budgétaire. De nos jours, on tend de plus en plus à les considérer comme les instruments servant à déterminer le montant dont on veut charger chacun des exercices, montant qui sert à fixer la quotité de l'impôt. Cette conception explique l'incohérence de la comptabilité budgétaire où, sans égard aux dépenses effectives, on enregistre, d'une part, les charges économiques et, d'autre part, l'amortissement financier qui n'a aucun rapport avec ces charges ; on a donc voulu concilier les dépenses, phénomènes relevant du compte financier, la répartition des charges entre les exercices, rôle dévolu au compte des variations de la fortune, et l'amortissement financier, opération concernant la trésorerie. En procédant de la sorte, le compte budgétaire ne révèle ni le montant des dépenses et des recettes, ni le résultat économique des exercices et pas davantage l'endettement ou l'amortissement financier réel.

La solution qui peut apporter la clarté désirable consiste à revenir à une conception comptable plus simple, plus méthodique et mieux en rapport avec les faits, en redistribuant les rôles entre les différents secteurs de la comptabilité publique. Nous distinguons trois secteurs principaux :

- a) le compte financier, où l'on enregistrerait les dépenses et les recettes et dont le solde serait porté au compte des variations de la fortune ;
- b) le compte des variations de la fortune qui comprendrait les charges et les revenus de toute nature, dont la différence entre les dépenses et les recettes ; son solde serait viré au compte capital ;
- c) le compte capital.

1) Baudet, p. 17.

Nous préconisons un **compte financier** où sont enregistrées et un budget financier où sont prévues, exclusivement et intégralement, les dépenses et les recettes véritables. Par dépense véritable, nous entendons la consommation de fonds avec ou sans contre-prestation ; donnent lieu à des dépenses : le service des intérêts, la rémunération des services du travail, les contributions, les subventions et les acquisitions. Nous qualifions de recettes les fonds reçus en propriété à titre onéreux ou gratuit, c'est-à-dire le produit des capitaux et des biens, les impôts, les taxes, les émoluments, les dons, le produit des ventes. On nous objectera peut-être que les acquisitions, l'achat d'immeubles productifs en particulier, ne sont pas des dépenses, mais de simples permutations des éléments de l'actif. Or, tout achat suppose obligatoirement une dépense de la part de l'acheteur et c'est à ce titre que le compte financier, pour être universel, doit enregistrer de telles opérations. Le fait que les dépenses de cette nature figurent au compte financier ne permet pas de déduire que l'exercice au cours duquel elles ont été faites en supporte seul la charge ; étant donné que ces dépenses, en même temps qu'elles consomment des fonds disponibles, augmentent la valeur d'actifs réels, on doit comptabiliser cette augmentation au compte des variations de la fortune et corriger de cette façon l'effet que l'enregistrement de la dépense au compte financier exerce sur la valeur de la fortune.

Toute charge ou tout revenu qui ne présente pas le caractère distinctif des dépenses et des recettes ne devrait figurer en aucun cas au compte financier ; nous pensons particulièrement aux amortissements industriels, aux plus-values de l'inventaire, aux pertes, aux profits et aux diminutions des stocks par suite de consommation.

A l'encontre de l'avis quasi unanime constaté à ce sujet, nous estimons que le remboursement des emprunts ne doit pas figurer au compte financier et voici pourquoi :

La science financière considère l'emprunt comme un moyen de répartir dans le temps la charge financière que certaines dépenses occasionnent aux contribuables¹⁾. Ce procédé de répartition ne doit pas être confondu avec celui de la répartition des dépenses elles-mêmes. En effet, dans le premier cas, on peut, grâce à l'emprunt, effectuer immédiatement une dépense globale et en fractionner la couverture que fournira l'impôt. En revanche, la répartition des dépenses dans le temps consiste à ne pas effectuer les dépenses globalement, mais à les fractionner pour n'en effectuer qu'une partie

1) Jèze 4, p. 9.

chaque année et répartir ainsi les charges financières sans recourir à l'emprunt. Le fractionnement des dépenses est un autre moyen que l'emprunt de répartir les charges financières sur plusieurs exercices (le choix entre les deux moyens n'est pas nécessairement facultatif, vu que le crédit est la condition sine qua non de l'emprunt et que le fractionnement des dépenses dépend de leur urgence). Par conséquent, lorsque l'amortissement figure au compte financier, cette distinction n'est pas faite et les dépenses paraissent être réparties dans le temps, tandis que seules les charges financières le sont réellement.

En outre, l'emprunt qui couvre la dépense globale « n'est pas une recette proprement dite »¹⁾, mais seulement une « anticipation de recettes »²⁾ ; pareillement, le remboursement de l'emprunt n'est pas une dépense véritable, mais une charge financière différée ; la dépense véritable a déjà été effectuée. Le remboursement des dettes devient apparemment une dépense véritable, si on l'enregistre au compte financier.

Remarquons encore que le remboursement des dettes est pratiquement fonction du résultat financier ; il n'en est pas un élément constitutif. Aussi bien que la nécessité des emprunts naît de l'insuffisance des recettes par rapport aux dépenses, l'amortissement financier ne devient possible que si les dépenses n'absorbent pas la totalité des recettes. J. B. Say n'écrit-il point, dans son traité d'économie politique, que l'unique moyen de s'affranchir de ses dettes est d'y consacrer l'excédent de ses revenus sur ses dépenses³⁾. En 1800 déjà, l'Américain Gallatin formulait comme suit ce que Jèze appelle ce grand principe moderne : « Je ne connais qu'un seul » moyen pour une nation de payer ses dettes, et c'est précisément » le moyen même que pratiquent les individus : dépenser moins qu'on » ne reçoit ; on peut alors appliquer l'excédent des recettes au paiement de ses dettes. Mais si vous dépensez plus que vous ne recevez..., vous pouvez rendre vos comptes extrêmement compliqués, » vous pouvez donner une apparence scientifique à des additions et » à des soustractions, vous arriverez nécessairement à augmenter » votre dette »⁴⁾. Jèze affirme aussi que « l'amortissement de la dette » est effectué sans emprunt nouveau, par conséquent avec des excédents de recettes »⁵⁾. De ces vérités élémentaires ressort aussi l'erreur de faire figurer l'amortissement au compte financier, comme

1) Jèze 5, p. 215.

2) Jèze 4, p. 9.

3) Neymarck 32, p. 17.

4) H. Adams, *Life of Gallatin*, p. 229, cité par Jèze 4, p. 203.

5) Jèze 4, p. 115.

s'il s'agissait d'une dépense ; ce faisant, on fausse l'état comptable des dépenses, le résultat du compte financier semble moins favorable qu'il ne l'est et l'amortissement absorbe les excédents de recettes sans les laisser apparaître. Zindel¹⁾ estime également que le remboursement des emprunts ne doit pas affecter le compte d'administration, étant donné qu'il ne s'agit là que d'une affaire de financement. Depuis 1946, le canton de Vaud n'inscrit plus l'amortissement financier au budget ; cette décision est motivée par le fait que l'incorporation des amortissements dans les budgets annuels déforme l'image de la réalité et que le paiement des annuités a déjà été admis lors de la conclusion des emprunts²⁾.

Jèze³⁾ considère enfin que la dépense au moment de l'emprunt a un caractère extraordinaire, tandis qu'au moment de l'amortissement elle devient une dépense ordinaire. Il faut alors choisir, pour l'enregistrement de la dépense au compte financier, entre le moment où elle a le caractère extraordinaire et celui où elle devient ordinaire, sinon l'unique montant réellement dépensé sera comptabilisé deux fois.

Si l'on choisit la deuxième possibilité, le pouvoir législatif ne se prononce pas sur la dépense elle-même, mais sur une opération qui en est la conséquence indirecte ; c'est dire qu'il manque au budget le crédit sur lequel, en vertu du principe d'universalité, devrait se fonder toute dépense, même celle de caractère extraordinaire. Lorsque l'emprunt est dû à l'insuffisance des recettes par rapport aux dépenses ordinaires, normales, permanentes, on se trouve en outre dans l'obligation de présenter un compte financier équilibré, le déficit budgétaire étant considéré comme dépense extraordinaire, ou de renoncer à l'application d'une règle jusqu'à ses dernières conséquences. Dans ce dernier cas, il faudra se résoudre à faire ultérieurement la distinction, dans l'amortissement, entre les emprunts résultant des dépenses extraordinaires et ceux résultant de déficits budgétaires. Que l'Etat émette un emprunt pour couvrir simultanément les dépenses extraordinaires et un déficit budgétaire et la distinction devient pratiquement impossible.

Choisissons au contraire la première possibilité, celle qui consiste à faire figurer au compte financier les dépenses au moment où elles sont effectives et tout devient simple, clair, logique. C'est donc bien le remboursement des dettes qui doit ne pas figurer dans les comptes financiers.

1) Zindel, p. 71.

2) Budget du canton de Vaud pour 1946, p. 7.

3) Jèze 4, p. 135.

L'inscription de l'amortissement au budget a peut-être joué un rôle politique en ce sens que les excédents de recettes sont mis « à l'abri des politiciens »¹⁾ ou que le résultat des exercices étant montré sous un jour défavorable, le pouvoir législatif, influencé, accepte plus facilement l'effort fiscal demandé ; mais les commentaires de la presse, sinon les communiqués officiels, s'emploient de nos jours, avec raison, à rectifier les données comptables de cet ordre.

En résumé, le compte financier qui n'enregistre que les dépenses et les recettes véritables exprime aussi l'excédent réel des unes sur les autres et détermine ainsi la nécessité de recourir à l'emprunt ou la possibilité de procéder à l'amortissement financier. Le budget financier voté par les Chambres devient alors la base, la prévision et la limite de l'activité des services administratifs. Sans doute, les dépenses ne peuvent pas être toutes budgétées en temps voulu ; mais ce fait ne diminue pas la valeur de notre conception, car rien n'empêcherait de corriger le budget, comme on le fait actuellement, par les reports de crédits, les crédits additionnels et, en cas d'urgence, les avances de crédits.

Etant donné que le budget financier ne ferait pas état des emprunts et de leur remboursement, il serait nécessaire, en présentant une **situation présumée de trésorerie**, d'attirer l'attention du Parlement sur les conséquences financières qui découleront de l'exécution budgétaire. Connaissant les disponibilités probables au début de l'exercice budgétaire envisagé, les emprunts arrivant à échéance et l'excédent présumé de dépenses ou de recettes, il est aisé de supputer l'importance du désendettement ou d'un nouvel endettement ; par déduction, on peut aussi en prévoir les modalités : augmentation ou diminution de la dette flottante, recours à l'emprunt public, consolidation de la dette ou conversion. Les Chambres doivent prendre la responsabilité de l'endettement, s'il est nécessaire, et exiger l'amortissement, s'il est possible. « Comment le Parlement » qui vote l'impôt se désintéresserait-il des emprunts ? Il faut aussi » choisir entre l'emprunt et l'impôt ; n'est-ce pas aux Chambres à » faire ce choix ? »²⁾

Le budget financier et la situation présumée de trésorerie n'indiquent pas les effets que l'activité de l'Etat exercera sur sa propre situation économique et, par conséquent, le degré de suffisance de l'effort fiscal. Il importe cependant de les prévoir et de les connaître. Ce sera le rôle du compte des variations de la fortune. Au point

1) Jèze 4, p. 200.

2) Jèze 1, p. 258.

de vue budgétaire, il nous paraît de toute importance de présenter le compte des variations de la fortune, en même temps que le budget financier, sous la forme d'une situation prévisionnelle des charges et revenus, sorte de **budget économique**. Les charges et les revenus découlant inéluctablement d'opérations antérieures ou prévues au budget financier, le budget économique serait soumis au pouvoir législatif avant tout pour information ; le consentement du Parlement n'est pas nécessaire pour constater la dépréciation des biens ou leur plus-value, pour enregistrer les pertes subies et les bénéfices réalisés, pour comptabiliser l'excédent des dépenses ou des recettes découlant de l'exécution des prévisions financières. Le budget économique, faisant état de toutes les variations présumées de la fortune, indiquerait, par son solde, si et dans quelle mesure les contributions permettront, au cours d'une période budgétaire, de maintenir ou de redresser la situation de fortune de la corporation publique.

En fin d'exercice, le solde du compte des variations de la fortune serait viré aux comptes de la fortune nette qui font partie des comptes que l'administration fédérale désigne par les termes de « compte capital ».

Le **compte capital** est l'ensemble des comptes des éléments et de la valeur de la fortune dont la synthèse aboutit au bilan.

II. LES BUDGETS SPÉCIAUX

1. Introduction.

Nous savons que la législation en vigueur ne postule pas l'unité du budget, les dispositions de l'ordonnance du 29 juin 1945 n'étant pas applicables à certaines exploitations en régie. Pratiquement, en dehors des exceptions reconnues par la loi, la Confédération établit plusieurs budgets extraordinaires nés de la guerre et enregistre une foule de dépenses et de recettes en marge des comptes budgétaires. Les Chambres ont invité le Conseil fédéral à unifier les budgets ordinaire et extraordinaire pour 1947 ¹⁾, ce qui nous dispense de faire état d'une situation prochainement dépassée par les faits. En revanche, les dépenses et recettes extra-budgétaires sont si bien introduites dans les usages que personne ne songe à les considérer comme contraires à l'universalité du budget dont chacun se réclame ; elles concernent presque exclusivement les fonds spéciaux et les

1) Budget pour 1946, p. 80.

provisions. Nous reviendrons sur ce sujet au cours de notre étude critique du bilan¹⁾.

2. La Régie des alcools.

On pourrait croire que la Régie des alcools est un organe de l'administration fédérale dont la comptabilité est distincte de celle de la Confédération. En fait, la Régie des alcools exploite bien un monopole d'Etat²⁾, mais elle possède la personnalité juridique que lui confère l'article 71 de la loi sur l'alcool du 21 juin 1932. Ses recettes brutes n'appartiennent pas à la Confédération qui ne subvient pas non plus à ses dépenses ; les recettes nettes sont partagées par moitié entre les cantons et la Confédération³⁾. Celle-ci n'a que la surveillance de la Régie⁴⁾. Par conséquent, les comptes de la Régie des alcools ne doivent pas être considérés comme une partie spéciale de ceux de la Confédération, mais bien comme les comptes d'une personne morale distincte.

Il ne faut pas déduire de ce qui précède que la Confédération ne doit inscrire à son budget, comme on le fait actuellement, que la moitié des recettes nettes ; en le faisant, on modifie le sens de l'article 32 bis de la Constitution qui prévoit la répartition entre les cantons de « la moitié des recettes nettes que la Confédération retire ». En vertu de la règle du produit brut, la totalité du bénéfice de la Régie doit figurer aux recettes du compte d'Etat ; la Confédération en distribue alors la moitié aux cantons sous forme de dépenses ou, comme le disait textuellement la loi du 23 décembre 1886, « à titre » de subvention ».

3. Les Chemins de fer fédéraux.

« La gestion et l'exploitation des chemins de fer appartenant à » la Confédération ou pris par elle à bail sont confiées à une administration fédérale autonome dans les limites fixées par la législation fédérale. Cette administration porte le nom de chemins de fer fédéraux »⁵⁾. Elle n'est pas un établissement muni de la personnalité juridique, mais uniquement une branche de l'administration

1) Cf. p. 177 et ss.

2) Loi sur l'alcool, du 21. 6. 32, articles 3 et 27.

3) Idem, article 44.

4) Idem, article 70.

5) Loi du 23. 6. 44, article 1.

fédérale ayant sa propre gestion et une autonomie financière relative¹⁾).

Par l'exploitation des chemins de fer, la Confédération ne vise en aucune façon des buts lucratifs ; les CFF doivent servir les « intérêts de l'économie et de la défense nationale »²⁾). Toutefois, les services rendus à l'économie nationale ne seront pas onéreux pour l'Etat, car, précise la loi, les Chemins de fer fédéraux « tiendront compte des besoins de l'économie nationale dans leurs tarifs et par leurs horaires, autant que leurs ressources financières le permettront »³⁾). C'est dire que la régie doit se suffire à elle-même. S'il y a bénéfice, 8 millions de francs au maximum sont mis en réserve et le solde sert à payer, à un taux de 4 % au plus, l'intérêt du capital de dotation fourni par la Confédération. L'Assemblée fédérale statue sur l'emploi d'un solde éventuel et sur la façon de combler les déficits non couverts par la réserve⁴⁾). La présentation du budget et des comptes annuels est soumise aux prescriptions que le Conseil fédéral arrête à ce sujet⁵⁾).

Vu le caractère particulier de l'activité des CFF et de leur comptabilité, caractère que personne ne conteste⁶⁾), nous estimons qu'il « n'y a pas lieu de faire de l'unité budgétaire un principe intangible... : il suffit, en cas de morcellement, de conserver aux différentes fractions du budget, toute la clarté nécessaire pour permettre un contrôle facile qui n'est pas incompatible avec l'autonomie financière d'un service »⁷⁾). « Or, empêcher l'Etat, sous le prétexte d'unité budgétaire, d'exploiter dans les mêmes conditions que l'industrie privée les voies ferrées qui lui ont été attribuées, c'est précisément donner une extension démesurée à une règle tutélaire pour les finances de l'Etat-pouvoir, mais qui ne peut être appliquée qu'avec des modalités, à la gestion de l'Etat-industriel »⁸⁾).

Dans ces conditions, on n'inscrira au budget général de la Confédération que l'intérêt du capital de dotation et la part du bénéfice attribuée éventuellement à l'Etat ou le déficit mis à sa charge par l'Assemblée fédérale.

1) Loi de rachat de 1897 ; Keel, sous SBB.

2) Loi du 23. 6. 44, article 15, chiffre 1.

3) Idem, article 3.

4) Idem, article 16.

5) Idem, article 20.

6) Cf. Fleiner, p. 487.

7) Delahaut, p. 36.

8) Projet de budget français pour 1909, exposé des motifs, cité par Delahaut, p. 37.

4. L'Administration des PTT.

Une opinion trop répandue est que l'Administration des PTT, étant une exploitation en régie, jouit d'un statut juridique différent de celui des services administratifs de la Confédération. Cette opinion est dénuée de pertinence et ne correspond pas à la législation en vigueur ¹⁾. Du moment que l'Administration des PTT est un organe de l'administration fédérale, on considérera à priori comme normal que son budget et la comptabilité de ses recettes et de ses dépenses soient réunis au budget et au compte d'administration de la Confédération. Cet avis prévalut de 1852 à 1910. Pour la première fois en 1911, le budget des PTT fut séparé du budget général et publié en annexe. C'est un fait d'ailleurs, que le Conseil fédéral n'adopta pas cette solution sans réticence. On peut se demander dès lors si on ne devrait pas rétablir l'unité qui existait dans la présentation du compte d'Etat avant 1911. Une telle mesure ne nous paraît néanmoins pas opportune pour les raisons suivantes :

Il y a rapport direct entre les dépenses et les recettes des PTT, rapport indépendant de la situation financière de l'Etat, car les recettes des PTT doivent servir en premier lieu à l'exploitation ou, inversement, les frais d'exploitation ne doivent pas être couverts par les impôts. C'est dire que les dépenses et les recettes des PTT n'appartiennent pas à l'état brut au fonds unique. Par conséquent, l'auto-financement et le caractère commercial de l'exploitation du monopole des postes et des télécommunications, considérations assurément prédominantes, justifient pleinement un régime comptable particulier distinct de celui de l'administration centrale.

On ne doit pas conclure de ce qui précède que la situation des PTT au sein de l'Etat est semblable en tous points à celle des CFF. La Constitution fédérale, en son article 36, énonce que « dans toute » la Suisse, les postes et les télégraphes sont du domaine fédéral » ; il y a donc monopole en faveur de l'Etat ; l'exploitation en est confiée à l'Administration des PTT. Le but de ce monopole est-il d'ordre fiscal ? On pourrait le croire à la lecture de l'alinéa 2 de l'article 36 : « le produit des postes et des télégraphes appartient à la Confédération ». Toutefois, les commentateurs de la Constitution ²⁾ estiment que l'article 36 vise surtout à exclure les cantons de la participation au produit financier du monopole et n'infirme pas le caractère d'institution d'intérêt public que revêt l'Administration des PTT. La prédominance de ce caractère est particulièrement perceptible dans les

1) Loi du 16. 12. 07, articles 4 et 7 ; loi du 5. 10. 10, articles 70 et 72.

2) Cf. Keel, p. 177 et 178 et Rapport du 26. 10. 44 de la direction générale des PTT aux départements des postes et chemins de fer et des finances et des douanes.

périodes difficiles où, comme ce fut le cas de 1914 à 1922, les recettes ne couvrent pas les dépenses d'exploitation. Elle ressort aussi des dispositions d'exécution qui, si elles attribuent l'excédent de recettes à l'Etat, ajoutent que ce dernier doit couvrir l'excédent de dépenses ¹⁾.

En résumé, l'Administration des PTT est un organe de l'administration fédérale chargé d'assurer l'exploitation commerciale du monopole des postes et des télécommunications dans un but d'intérêt général ; le bénéfice qu'on en attend est acquis à la Confédération qui, en revanche, doit couvrir les pertes éventuelles.

Le schéma actuel de la comptabilité des PTT remonte à l'ordonnance du Conseil fédéral du 19 novembre 1915 sur la comptabilité de l'administration des télégraphes et des téléphones et à l'ACF du 25 septembre 1916 modifiant l'ordonnance d'exécution de la loi sur les postes du 15 novembre 1910. La comptabilité fut essentiellement camérale jusqu'en 1915 ; le système en parties doubles ne fut introduit que le premier janvier 1916. Les années suivantes, on y apporta plusieurs améliorations et, depuis 1924, les comptes sont répartis en quatre secteurs : le compte d'exploitation, le compte de pertes et profits, le compte capital et le bilan.

Le compte d'exploitation est l'équivalent de ce qu'on est convenu d'appeler ailleurs le budget et le compte financier. Jusqu'en 1943, il ne comprenait en principe que des dépenses et des recettes ; en 1944, les amortissements industriels, qui jusqu'alors figuraient au compte de pertes et profits, furent portés aux dépenses du compte d'exploitation. Le compte capital et, dans une proportion infime, le compte de pertes et profits enregistrent encore une partie des dépenses et des recettes.

Le résultat du compte d'exploitation, de même que les charges et revenus enregistrés au compte capital, sont reportés au compte de pertes et profits. Le solde du compte de pertes et profits indique donc le résultat de l'exercice ; y compris les prélèvements sur la réserve ou sous déduction des versements qui y sont faits, il figure au compte d'administration général de la Confédération, à titre de recette ou de dépense.

Du moment que, d'une part, la fonction prédominante des PTT, qui est d'intérêt général, se confond avec celle de l'Etat et que, d'autre part, cette administration est une source de recettes ou de

1) A. C. F. du 25. 9. 16.

dépenses pour la Confédération, il paraît indiqué d'adapter les comptes de l'une à ceux de l'autre. Le compte d'exploitation, tel qu'il se présente actuellement, ne permet pas de déterminer le résultat financier et, par conséquent, l'inscription faite au compte financier général ne représente pas effectivement la dépense ou la recette nette de la Confédération. A ce point de vue, l'innovation de 1944 n'est pas heureuse, car on a introduit au compte d'exploitation un élément étranger à la nature financière du compte des dépenses et des recettes alors qu'on en a retranché certaines dépenses effectives.

Le budget d'exploitation étant rétabli dans ses fonctions naturelles de prévision des dépenses et des recettes, les PTT devraient, sans doute, continuer à tenir le compte de pertes et profits permettant d'établir le résultat économique. Celui-ci, après déduction de l'excédent de recettes ou de dépenses, serait à reporter au compte de clôture de la Confédération, non pas au compte financier.

5. Les établissements en régie.

Depuis 1924, les comptes et les budgets des fabriques subordonnées au Département militaire ne sont plus publiés. Les dépenses sont couvertes par les crédits ouverts au Service technique militaire en vue de l'acquisition du matériel de guerre. Elles sont donc énumérées au budget général de la Confédération, sinon sous le rapport de leur nature, du moins sous celui de leur objet. Sur ce point, la spécialité des rubriques déterminée par le plan des comptes de 1939 n'est pas intégralement respectée. Il ne nous appartient pas de porter un jugement sur les raisons qui ont motivé ce procédé, car elles font partie des mesures tendantes à protéger le secret qui doit entourer notre défense nationale.

Les établissements fédéraux en régie dont les budgets sont publiés en annexe du budget général de 1939 sont les suivants : l'Intendance des poudres, la Monnaie fédérale, l'Administration des blés, les Etablissements agricoles de Lausanne, d'Oerlikon, de Liebefeld et de Wädenswil, ainsi que le Dépôt d'étalons et de poulains à Avenches. Dans le cadre de la réforme comptable de 1940, ces budgets annexes ont été successivement réunis au budget général ou sont en voie de l'être. Cette unification n'a pas rencontré de difficultés, sauf pour la Monnaie fédérale et l'Administration des blés.

La Monnaie fédérale jouit d'une situation particulière découlant de l'article 11 de la loi fédérale sur la monnaie, du 3 juin 1931, ainsi conçu : « Les excédents de recettes résultant de la frappe des monnaies sont affectés au fonds de réserve de la Monnaie ; les frais

» d'exploitation et d'entretien de la Monnaie, ainsi que les pertes
» causées par l'épuration de la circulation monétaire sont suppor-
» tées par ce fonds ». Il ressort de cette disposition que la Monnaie
ne doit pas être une source de charges ou de revenus pour la Con-
fédération. Peut-on, en conséquence, assimiler les dépenses et les
recettes de cette fabrique à celles du budget général ou, au contraire,
la Monnaie est-elle une entreprise industrielle autonome ? Le Conseil
fédéral s'est prononcé en faveur de la première interprétation ; le
budget de la Monnaie fut réincorporé au budget général, sans
aucune modification de forme et de fond. A la séance du Conseil
national du 8 décembre 1942, le conseiller national Berthoud fit
observer qu'avec la méthode adoptée « on arrive à intégrer dans
» le budget de l'administration des éléments de dépenses et de
» recettes qui ne rentrent pas dans le domaine de l'activité adminis-
» trative. La Monnaie fédérale est en effet une fabrique de monnaie
» qui, suivant les années, met en œuvre des quantités plus ou moins
» considérables de métal et dont il résulte une recette plus ou moins
» élevée » ¹⁾.

Le budget contenait en effet « des éléments de dépenses et de
» recettes qui ne rentrent pas dans le domaine de l'activité adminis-
» trative » : l'augmentation et la diminution de l'inventaire, des
stocks de métaux et de matières diverses, ainsi que les amortisse-
ments industriels. Ces opérations ne représentent en aucune façon
des recettes ou des dépenses ; elles ne sont que des écritures de
régularisation.

Quant à la rubrique consacrée au bénéfice comptable résultant
de la frappe des monnaies, elle introduit sans doute au budget et
au compte d'administration « un élément d'instabilité qui ne paraît
» pas à sa place ». Ce bénéfice est d'un caractère transitoire, voire
fictif, résorbé qu'il sera tôt ou tard par l'épuration de la monnaie et
le retrait des pièces frappées. Le Conseil fédéral exprimait un avis
analogue dans sa réponse au postulat concernant la modification de
l'article 11 de la loi sur la monnaie : « Le bénéfice laissé par l'opéra-
» tion de refrappement (des écus) est aussi dans une large mesure un
» bénéfice purement comptable » ²⁾. En effet, l'Etat qui met en circu-
lation des monnaies, dont la valeur libératoire est supérieure à la
valeur intrinsèque, contracte envers les détenteurs de monnaies une
obligation équivalente à la différence entre ces deux valeurs ³⁾.

1) Bulletin sténographique.

2) Rapport du Conseil fédéral sur sa gestion en 1933, A. I. I. b. Postulat No 1316.

3) Cf. p. 182 et 187 et ss.

Le Conseil fédéral, tenant compte des observations du conseiller national Berthoud, apporta au budget de la Monnaie les corrections qu'elles comportaient ; il ne revint néanmoins pas sur sa décision de joindre le budget de la Monnaie au budget général.

L'Administration des blés doit assurer le régime constitutionnel du blé résultant du nouvel article 23 bis que le peuple accepta le 3 mars 1929. Aux termes de cet article, la Confédération doit entretenir les réserves de blé nécessaires à assurer notre approvisionnement, encourager la culture du blé dans le pays, assurer le maintien de la meunerie nationale et sauvegarder les intérêts des consommateurs de farine et de pain. Elle encourage la culture du blé en favorisant la sélection et l'acquisition de semences indigènes, en accordant une aide aux producteurs qui cultivent le blé pour leurs propres besoins et en achetant le blé indigène à un prix qui en permet la culture. Elle assure le maintien de la meunerie en vendant ce blé aux moulins à sa valeur marchande et en leur accordant des facilités, afin de réduire leurs frais de transport à l'intérieur du pays. Elle prend encore, en faveur des régions de montagne, des mesures propres à égaliser les prix de la farine.

Il va sans dire que l'Administration des blés doit, dans l'accomplissement de ses tâches, déployer une activité commerciale consistant à acheter, vendre et entreposer. Mais cette activité est dépourvue de toute idée de bénéfice ; au contraire, elle occasionne des dépenses en frais d'administration et en subventions à l'agriculture, à la meunerie et aux consommateurs, dépenses que doit couvrir la Confédération ¹⁾. Il est incontestable que celles-ci doivent figurer au budget général et le règlement d'exécution de la loi concernant l'approvisionnement en blé prescrit effectivement que « le budget » définitif de l'administration des blés pour l'exercice allant du » 1^{er} juillet 1933 au 30 juin 1934 figurera dans le budget de la Confédération pour 1934 » ²⁾. Mais, l'Administration des blés doit tenir « un compte séparé de ses recettes et de ses dépenses » ³⁾ et son exercice comptable ne correspond pas à celui de la Confédération. Comment concilier ces faits contradictoires ?

La méthode introduite en 1929 est la suivante : Le budget de l'Administration des blés est adopté par les Chambres à la session de décembre qui suit le début de l'exercice comptable ; il est publié en annexe du budget général. Le déficit total de l'exploitation figure

1) Loi du 7. 7. 32, article 42, chiffre 4.

2) A. C. F. du 4. 7. 33, article 80, chiffre 4.

3) Loi du 7. 7. 32, article 42, chiffre 2.

au budget général comme subvention à l'agriculture, sous le titre d'approvisionnement du pays en blé¹⁾. Un montant de 8,3 millions de francs, représentant la moitié du déficit présumé de l'exercice 1929/30, ayant été porté aux dépenses du compte d'administration de 1929, le total des dépenses comptabilisées jusqu'à fin 1945 par la Confédération dépassait de ce montant les déficits cumulés de l'Administration des blés.

L'inscription du déficit de l'Administration des blés au budget général n'est pas conforme à la nature financière de ce budget ; il n'est pas exact non plus de classer ce déficit parmi les subventions à l'agriculture. Les dépenses faites en vue d'accorder des facilités aux moulins ou celles résultant des mesures propres à égaliser les prix de la farine en faveur des régions de montagne ne profitent pas à l'agriculture d'abord ; les unes concernent la minoterie et les autres ressortissent à la politique sociale. Quant aux frais d'administration, on ne saurait les qualifier de subventions.

Se fondant sur l'ordonnance du 29 juin 1945 concernant la comptabilité de l'administration fédérale, on procéda au compte d'État pour 1946 à la synchronisation des exercices comptables de l'Administration des blés et de la Confédération, mesure préalable permettant d'unifier le budget général. Il serait encore indiqué de scinder la comptabilité des blés en deux parties : 1^o la comptabilité financière relatant toutes les dépenses et recettes effectives et soumises aux règles du budget général dont elle fait partie ; 2^o la comptabilité d'exploitation comprenant le compte de pertes et profits et le bilan, l'un étant soldé par le compte de clôture de la Confédération et l'autre constituant une annexe du bilan général²⁾.

6. Conclusions.

En résumé, il nous paraît judicieux d'avoir maintenu le principe de la séparation du budget général et des comptes concernant la Régie des alcools, les CFF et les PTT, séparation totale au sujet des deux premières et partielle au sujet de la troisième de ces régies. Nous estimons néanmoins qu'une unité de forme entre le budget général et les budgets spéciaux doit encore être réalisée, afin que l'activité totale de l'État soit soumise à une analyse commune à tous les organes d'exécution. Cette unité, pour être utile, postule un budget d'une texture logique et claire et une rigoureuse obser-

1) Cf. p. 81, plan des comptes.

2) Cf. p. 174, les comptes de liaison.

vation des principes comptables et budgétaires. A ce propos, le budget et le plan des comptes ne sont pas exempts de critiques.

On peut regretter enfin que les fabriques militaires ne fassent pas état de leurs dépenses et recettes sous l'angle de leur nature et conformément à la classification spécifique du plan des comptes ; le secret dont on entoure la défense nationale ne serait pas moins bien gardé qu'en révélant les montants consacrés à l'acquisition du matériel de guerre.

Le retour au schéma antérieur à l'année 1890 n'a pas seulement accentué l'unité budgétaire ; il a encore influencé très favorablement la technique de l'enregistrement et le mécanisme des rapports entre la Comptabilité centrale, le Contrôle des finances et les établissements en régie. Avant la mise en vigueur du nouveau régime, ces établissements tenaient une comptabilité financière particulière. Leurs dépenses étaient couvertes par des avances de fonds débitées en comptes courants auprès de la Comptabilité centrale ; elles ne donnaient lieu au décompte définitif qu'en fin d'année. Le Contrôle des finances effectuait les revisions sur la base d'extraits de comptes mensuels, c'est-à-dire postérieurement à l'emploi des fonds. Les avances, la revision post factum, l'enregistrement comptable en fin d'exercice et les décomptes mensuels ont été remplacés par l'ordonnancement des dépenses, la revision préalable, l'enregistrement direct dans les comptes, la centralisation des paiements et des encaissements.

III. LES IMPERFECTIONS DU BUDGET GÉNÉRAL

1. Les bénéfices, les pertes et les fluctuations de l'inventaire.

La qualité première d'un budget est la sincérité ; de ce postulat découle l'obligation de ne faire figurer au budget que des montants représentant des dépenses et des recettes effectives.

Nous avons déjà mentionné le fait qu'on inscrit au budget de la Confédération **les bénéfices** de l'Administration des PTT et de l'Administration des blés, au lieu de prendre en considération l'excédent de recettes de l'une et les recettes et dépenses de l'autre. La seule exploitation de l'Etat dont le bénéfice net constitue une recette budgétaire est la Régie des alcools, car en tant que tierce personne, elle en verse effectivement la contre-valeur.

Les fluctuations de l'inventaire sont quantitatives, si elles proviennent d'acquisitions nouvelles, de ventes ou de consommation, et

qualitatives, s'il s'agit de la revalorisation ou de l'amortissement industriel. Les fluctuations qualitatives de l'inventaire constituent des charges et des revenus pour l'entreprise. Les fluctuations quantitatives ne sont des charges que si elles résultent de la consommation de biens inventoriés. Lorsque les achats et les ventes en sont la cause, il n'y a ni charge, ni revenu, mais seulement permutation des éléments constituant la substance patrimoniale. Néanmoins, dans la comptabilité de la Confédération, ces fluctuations sont très justement assimilées aux charges et revenus, afin de contre-balancer l'effet sur la valeur de la fortune des dépenses et recettes enregistrées au compte d'administration. En résumé, toutes les fluctuations de l'inventaire sont donc considérées comme des charges et des revenus. Nous savons que les dépenses et les recettes le sont également. On paraît avoir déduit du caractère commun attribué aux deux espèces de phénomènes, qu'on peut enregistrer les augmentations de l'inventaire aux recettes et les diminutions aux dépenses du compte d'administration ; il est aisé de démontrer qu'on enregistre ainsi des recettes et des dépenses fictives, ce qui, à notre avis, porte atteinte à la sincérité du budget et du compte.

Pour simplifier le problème, envisageons un compte dans lequel ne figure qu'une dépense faite en vue d'acquérir des objets inventoriés. Si, en même temps que la dépense, on enregistre sous forme de recette l'augmentation de valeur de l'inventaire consécutive à cette acquisition, le compte d'administration sera apparemment équilibré, alors qu'en réalité les recettes sont nulles et la capacité financière aura été amoindrie du montant de la dépense. Au cours de l'exercice suivant, la valeur des biens ainsi acquis étant réduite par suite de dépréciation ou d'emploi, le compte d'administration fera ressortir un excédent de dépenses, tandis que l'état financier réel n'aura subi aucun changement. Nous constatons ainsi que les résultats du compte d'administration, considérés séparément, sont faussés par l'augmentation fictive des recettes ou des dépenses et que, le résultat financier apériodique étant exact, les dépenses et les recettes comptabilisées sont doubles par rapport à la réalité, c'est-à-dire que les recettes fictives compensent les dépenses fictives.

Le Parlement peut autoriser l'emploi d'approvisionnements sous la forme de crédits ; il s'agit alors d'autorisations connues en France, depuis la loi du 13 avril 1898, sous le nom de « crédits-matières », qu'il ne faut pas confondre avec les crédits financiers. Le Parlement peut aussi octroyer des crédits financiers pour le remplacement d'approvisionnements utilisés ; dans ce cas, la valeur d'acquisition des biens remplacés, et non la valeur des biens consommés, sera

déterminante pour l'inscription des sommes au budget et leur enregistrement au compte ¹⁾).

Dans les comptes publiés par la Confédération, la dénomination des rubriques ne permet généralement pas de différencier les dépenses réelles des pertes et des diminutions de l'inventaire ou de l'extinction de non-valeurs. Nous n'analyserons donc, à titre d'exemple, qu'une seule rubrique caractéristique. L'exposé des motifs concernant la rubrique « 549.726, Différence de prix sur les » chaussures délivrées aux militaires » ²⁾ précise que la somme portée au budget « correspond à la remise gratuite présumée de souliers » et de bottes aux recrues, aux prix actuels d'inventaire ». On considère donc ici, comme dépense, la diminution de l'inventaire consécutive à la remise gratuite de chaussures et non l'opération financière, c'est-à-dire le paiement du prix d'achat des chaussures.

Cet enregistrement peut avoir les conséquences suivantes sur le compte d'administration :

- a) Si le compte a été débité antérieurement du prix d'acquisition des chaussures, il y a répétition de l'enregistrement d'une dépense ; le total des dépenses inscrites au compte d'administration est donc supérieur au montant des dépenses réelles.
- b) Si le compte d'administration n'a pas encore été débité du prix d'acquisition des chaussures, les Chambres, en votant le budget, n'accordent pas un crédit en vue de dépenses, mais uniquement en vue de l'emploi présumé d'objets déjà payés. En outre,
 - 1) si le prix d'inventaire est égal au prix d'acquisition, le compte d'administration indique le montant exact des dépenses,
 - 2) si le prix d'inventaire est inférieur, le compte d'administration indique un montant de dépenses trop faible, la différence étant supportée directement par le compte de pertes et profits à titre d'amortissement. Cette différence représente une dépense effective pour laquelle les Chambres n'auront jamais octroyé de crédit,
 - 3) si le prix d'inventaire est supérieur, le compte d'administration indique un montant de dépenses trop fort.

Ce simple exemple démontre que le procédé consistant à enregistrer les fluctuations de l'inventaire au compte d'administration permet des combinaisons incompatibles avec un budget sincère.

1) Cf. Jèze 1, p. 391.

2) Budget pour 1943, p. 72.

2. Les postes compensés.

Le résultat financier exprimé au budget peut être exact sans que, pour autant, le total des dépenses et des recettes représente obligatoirement la vérité. Tel est le cas lorsque les principes du produit brut et de la simplicité ne sont pas observés. Il n'est pas aisé de déceler au compte d'Etat si des recettes n'ont pas été déduites de dépenses et vice-versa. En revanche, on peut affirmer que le budget n'est pas simple, car on y trouve plusieurs postes compensés. Sont de cette nature les recettes qui procèdent directement de dépenses, les unes compensant les autres au budget.

Les postes compensés ont pour effet d'enfler le total du budget, de créer des dépenses et des recettes fictives, de faire figurer deux fois la même dépense et d'en corriger la conséquence sur le résultat budgétaire par une recette correspondante.

Le procédé des postes compensés remonte aux premiers comptes de la Confédération. Au budget de 1943, constatant que les intérêts versés par l'Administration des contributions et la location payée par l'Administration des douanes constituent des postes compensés par les recettes correspondantes de l'Administration des finances, on renonça à ces intérêts et locations¹⁾. Il s'agit là d'une mesure d'assainissement du budget, assurément judicieuse, mais partielle. Le compte d'Etat foisonne en postes compensés. En voici quelques-uns des plus caractéristiques du budget de 1943 :

Rubrique 306.282 : recette de fr. 14,000.— de l'Ecole polytechnique provenant d'une « subvention du Département militaire fédéral au cours annuel de gymnastique ».

Rubriques 308.271 et 272 : recette de fr. 322,000.— de la Centrale de chauffage et d'électricité de l'EPF, représentant la contre-valeur de fourniture de chaleur et d'énergie électrique à l'EPF elle-même.

Rubrique 500.281 : recette de fr. 90,000.— du Département militaire, versée par l'Office des mensurations cadastrales à titre de contribution.

Rubrique 606.292 : recette de fr. 25,000.— de l'Administration des douanes qu'indemnise l'Administration des blés pour les frais de contrôle du régime des blés.

Rubrique 703.270 : recette de fr. 637,000.— de la Division du commerce, dont fr. 120,000.— lui sont versés par la

1) Cf. Budget de 1943, p. 11, 89 et 91.

Division de la justice, fr. 60,000.— par le Bureau de la propriété intellectuelle et fr. 8,000.— par le Service des Importations et exportations pour la publication de la « Feuille officielle suisse du commerce ».

Les virements d'un office à l'autre nous paraissent absolument superflus, car il n'y a pas nécessairement un rapport entre les recettes et les dépenses de chacun d'eux. Les tâches qui leur sont confiées constituent, dans la règle, une justification suffisante de leur budget. Du reste, le compte financier est impropre à établir le coût ou le rendement des offices, étant donné que les crédits globaux qui résultent de la centralisation de fonctions intéressant toute l'administration¹⁾ rendent inefficace la répartition faite actuellement. Sans doute, il peut s'avérer parfois nécessaire de calculer le prix ou le rendement d'une tâche ou d'une entreprise de l'Etat ; dans ce cas, on s'inspirerait avec avantage des méthodes de la statistique d'exploitation plutôt que de la contexture du compte d'Etat, telle qu'elle existait à l'époque révolue de la personification des offices.

3. Les provisions.

Dans la comptabilité de l'administration fédérale, les versements aux provisions, ainsi que les prélèvements sur ces comptes, sont généralement enregistrés comme si ces opérations constituaient des dépenses ou des recettes. Or, les versements aux provisions ne représentent que des charges enregistrées par anticipation, c'est-à-dire avant l'accomplissement de l'acte qui se traduira par une dépense. Lorsque cette dernière est devenue effective, on en neutralise les effets sur le résultat économique par les prélèvements sur les provisions. La méthode qui consiste à enregistrer les versements et les prélèvements au compte financier aboutit donc inévitablement à l'inscription de dépenses et de recettes fictives qui se compensent au cours de plusieurs exercices ; cette compensation, imperceptible avant la réforme comptable, apparaît clairement aujourd'hui.

Il n'est pas rare que des recettes, dont la contre-valeur est à verser aux provisions, y soient créditées directement ou que des dépenses à couvrir par des prélèvements y soient débitées. Ce procédé n'est évidemment pas conforme au principe de l'universalité budgétaire, selon lequel toute dépense ou recette doit faire l'objet d'une inscription au budget ; le fait que des dépenses sont couvertes par les provisions ou que des recettes alimentent ces dernières,

¹⁾ Cf. p. 106.

n'implique pas la nécessité de faire une exception au principe d'universalité.

Lorsque le versement aux provisions de crédits inutilisés est comptabilisé comme dépense et que les offices, par la suite, peuvent, en marge du budget, disposer des provisions ainsi constituées, il n'y a ni atteinte à l'universalité, ni postes compensés. En revanche, la péremption annuelle des crédits est frappée de nullité par une interprétation abusive de la prescription autorisant d'affecter à des provisions certains crédits partiellement ou totalement inutilisés. La péremption des crédits est sans exception et l'affectation prévue signifie seulement qu'un montant équivalent aux crédits inutilisés peut être mis en provision ; ces crédits n'en sont pas moins inutilisés pour autant.

Ces constatations ne mettent aucunement en question l'opportunité de créer et d'alimenter des provisions ; les constituer est non seulement une mesure de prévoyance recommandable, mais répond encore à un besoin certain, aussi bien dans les économies fiscales que dans les entreprises commerciales. Sans les provisions, il ne serait guère possible de déterminer avec quelque exactitude le résultat des exercices et, partant, la valeur des impôts à percevoir ; la comptabilité n'enregistrerait que les dépenses effectives, sans prendre en considération les engagements à échéance future. Il est en revanche condamnable de fausser le compte financier en y inscrivant des dépenses tout au plus probables et des recettes fictives. L'unique solution est de passer au compte des variations de la fortune les écritures de virement et de régularisation que sont les opérations concernant les fonds spéciaux et autres provisions. Dès lors, les groupes 17, 18, 37 et 38 du plan spécifique ¹⁾ concernant ces comptes ne correspondent pas à l'esprit et à la lettre de l'ordonnance du 29 juin 1945 ; ils sont encore un défit au principe d'universalité et de simplicité du budget, à sa nature financière et à la règle de la péremption des crédits ²⁾.

4. Les dépenses à amortir.

Le procédé des dépenses à amortir, bien connu dans les exploitations commerciales, consiste à répartir la charge résultant de dépenses effectuées au cours d'un seul exercice entre plusieurs exercices qui suivent. La dépense est d'abord débitée à un compte transitoire, dont le solde figure à l'actif du bilan où il constitue une

1) Cf. p. 79 et 80, plan des comptes.

2) Voir aussi p. 182, 185 et ss.

non-valeur. Par la suite, le compte de pertes et profits est chargé de la part des frais afférents à chaque exercice, tandis que la non-valeur subit une extinction graduelle équivalente. Ce procédé permet de calculer le résultat exact des exercices par une répartition adéquate des charges. On en fait particulièrement usage au sujet des frais de premier établissement.

En comptabilité publique, on recourt à une méthode analogue d'enregistrement de certaines dépenses, celles occasionnées par l'émission d'emprunts, par exemple. On fait valoir, avec raison sans doute, que les dépenses de ce genre ont pour objet des opérations profitant à plusieurs exercices et qu'il convient d'en répartir la charge équitablement. Nous n'aurions rien à objecter à cette conception si, en voulant répartir la charge, on ne différait pas l'enregistrement de la dépense au compte budgétaire. Peu à peu, on a fait usage de la méthode des dépenses dites à amortir pour des raisons moins probantes que la répartition équitable des charges ; toute dépense est devenue « amortissable », pour peu qu'elle soit d'un caractère particulier ou simplement au nom de l'équilibre et de la stabilité du budget. Cette méthode, toute considération d'ordre politique mise à part, est le fruit de la fréquente confusion faite entre les dépenses (Ausgaben) et les charges (Aufwendungen), si pertinemment différenciées par Schmalenbach et Gomborg ; elle fausse les résultats financiers de tous les exercices, crée artificiellement un équilibre et une stabilité budgétaires qui tiennent de la fiction. D'une part, le principe de l'universalité veut que les opérations financières figurent au budget de l'exercice au cours duquel ils représentent une dépense ; la répartition de la charge entre les exercices doit se faire par le compte de pertes et profits. D'autre part, l'extinction de non-valeurs au bilan est incompatible avec la nature financière des postes budgétaires. Par conséquent, le groupe 35 du plan spécifique, intitulé « amortissements » ¹⁾, est sans rapport aucun avec les dépenses occasionnées par l'émission des emprunts. Ce groupe concerne encore « l'amortissement » du découvert, lequel est une imperfection du budget et du compte d'Etat méritant une étude critique approfondie ²⁾.

IV. LA CLASSIFICATION DES DÉPENSES ET DES RECETTES

1. Introduction.

Le pouvoir législatif oriente l'activité de l'administration au moyen du budget ; par le compte financier, il s'assure de l'exécution

1) Cf. p. 79, plan des comptes.

2) Cf. p. 116 et ss.

des prévisions budgétaires et observe l'activité de l'administration au point de vue des causes qui influent sur la situation financière et économique de l'Etat ou de la nation. L'intervention des pouvoirs publics doit être analysée avec beaucoup de soin, car on ne doit pas oublier que le but de l'Etat est le bien commun et que ses moyens sont la perception des richesses et leur distribution directe ou sous forme de services. Le budget et le compte qui s'y rapporte revêtent dès lors une importance considérable dans la vie des Etats modernes ; le rôle délicat qui leur est conféré ne sera rempli que dans la mesure où une organisation adéquate permettra de dresser les comptes et de tirer les données statistiques dont ont besoin économistes, sociologues et politiciens. Cette organisation postule un groupement sain et une classification judicieuse des dépenses et des recettes.

Les classifications administrative, spécifique et matérielle concernent les dépenses et les recettes envisagées seulement au point de vue de l'entreprise, celui auquel on se place en économie commerciale pour calculer le coût ou le rendement des organes de la production, pour connaître la nature des frais qui grèvent l'exploitation et pour établir le prix des produits. L'Etat, ne visant pas au profit, n'y a pas le même intérêt ; les principes d'économie et de bonne administration exigent cependant un contrôle interne permanent des deniers publics. Ce contrôle a des limites au delà desquelles il devient onéreux.

2. La classification administrative.

La classification administrative est une nécessité pratique, en ce qu'elle désigne les offices qui disposent des crédits et qui sont chargés de la perception. N'était sa fonction dans le mécanisme de l'exécution budgétaire, elle serait sans grande valeur, car elle ne doit pas servir à calculer le coût ou le rendement des divers services administratifs. Ce calcul conduit à un système fort complexe de décomptes entre les administrations dont les activités s'enchevêtrent et se complètent et l'image qui en résulte n'est qu'un reflet grossier et déformé de la réalité. D'une part en effet, il faudrait renoncer aux crédits généraux, considérés comme d'utiles mesures de rationalisation ; la Confédération en fait le plus large usage : les crédits concernant les frais d'impression et de reliure, les fournitures et les machines de bureau sont centralisés à la Chancellerie fédérale ; la Direction des constructions fédérales dispose des crédits pour tout ce qui a trait à l'acquisition et à l'entretien des immeubles et du mobilier ; l'on trouve à l'Administration des finances les crédits con-

cernant le personnel (sans les salaires), le téléphone, l'assurance mobilière et le service des intérêts. D'autre part, les services que rendent la plupart des administrations ne se mesurent, ni ne s'expriment, en monnaie de compte et, inversement, les revenus relatés au budget des offices n'ont généralement aucun rapport avec la valeur du produit commercial de leur activité.

Mais, considérant le rôle que joue, lors de l'exécution budgétaire, l'attribution des crédits aux organes de l'administration, nous ne pensons pas qu'on doive renoncer à la classification administrative des rubriques. Il est même désirable, par suite de la procédure d'établissement du budget et des méthodes d'utilisation des crédits, que la structure organique constitue l'élément primaire de la classification. En d'autres termes, les chapitres et sections du budget doivent correspondre aux départements et aux offices.

A ce point de vue, le plan administratif des comptes ¹⁾ est judicieux dans ses grandes lignes. Toutefois, les modifications qu'il a subies n'ont pas été sans provoquer de regrettables perturbations, car les numéros suppléent à la désignation nominale des services sur quantité d'imprimés, circulaires, bulletins de versement et communications de tout genre. Malgré la stabilité de l'organisation administrative, ces quelques années d'expérience démontrent la nécessité de prévenir les conséquences de telles réformes. Deux mesures y contribueront beaucoup : 1° le plan administratif fera état de tous les offices existants, et non seulement de ceux à qui, momentanément, sont ouverts des crédits ; 2° la numérotation y sera décimale par chapitre, comme actuellement, et, au sein des chapitres, on constituera des groupes comprenant les offices voisins par la subordination. Par exemple, le chapitre quatrième serait le suivant ²⁾ :

4. Département de justice et police.

- 400 Secrétariat.
- 410 Division de la justice.
- 411 Office du registre foncier.
- 412 Office de l'état civil.
- 413 Office du registre du commerce.
- 414 Office de la navigation maritime.
- 415 Office du registre des navires.
- 420 Division de la police.
- 421 Police fédérale des étrangers.

1) Cf. p. 74 et ss.

2) Annuaire de la Confédération suisse.

- 430 Ministère public de la Confédération.
- 431 Service de police.
- 432 Service du casier judiciaire.
- 433 Service d'identification.
- 440 Bureau des assurances.
- 450 Bureau de la propriété intellectuelle.

3. La classification spécifique.

La classification spécifique ne procède pas d'un ordre artificiel, comme la structure organique de l'administration par exemple, mais d'une interprétation des faits économiques sous l'angle de leur nature et en considération du genre de l'entreprise analysée. C'est dire qu'un système de classification spécifique, comme toute classification naturelle du reste, ne représente jamais la vérité absolue ; tout dépend de l'aspect que l'on estime dominant. Ce qui importe avant tout, c'est l'unité du point de vue auquel on se place, de façon que les faits ne puissent pas se ranger simultanément dans plusieurs catégories différentes.

Sous ce rapport, le plan spécifique des comptes est certainement une heureuse innovation qui fera époque dans l'histoire de la comptabilité publique. Malgré ses imperfections, nous ne ferions pas œuvre utile en bouleversant, par un nouvel essai de classification spécifique, l'ordre choisi par les auteurs du plan. Nous limiterons notre critique à des considérations d'ordre particulier au sujet des catégories de dépenses et de recettes qui rompent l'unité de conception, des groupes impropres à l'analyse des faits, des rubriques étrangères à la nature du budget et des lacunes du plan. Par ailleurs, nous avons la conviction que le système le meilleur reste encore perfectible et sujet à critique ; le moyen le plus sûr de progresser dans cette voie serait d'établir un plan général de classification spécifique en tenant compte des besoins particuliers des cantons et des communes. Nous formons le vœu que la Confédération prenne l'initiative d'un mouvement tendant à ce but.

Sans attacher beaucoup d'importance à cela, nous estimons que, conformément à la systématique comptable et à la procédure d'établissement du budget déterminée par la science financière, les recettes devraient succéder aux dépenses et ne pas les précéder ¹⁾.

Sous le rapport de l'unité de conception et de l'opportunité du groupement des catégories, nous considérons le groupe intitulé

1) Cf. Kull.

« frais généraux et dépenses pour le matériel » comme le moins heureux du plan ¹⁾). En 1945, par suite de l'évolution rapide de l'activité de l'Etat résultant du service actif et de l'économie de guerre, il est d'une composition des plus hétérogènes. Sur un total de dépenses de 2384 millions de francs, 1317 millions, soit plus de la moitié, figurent dans ce groupe qui contient, d'une part, les importants postes concernant la construction des forts, les acquisitions de matériel de guerre et de denrées alimentaires ²⁾) et, d'autre part, les menus frais généraux et les dépenses pour l'entretien des immeubles, le service des locaux, le renouvellement ou l'entretien de l'inventaire. Des dépenses aussi dissemblables ne peuvent pas figurer sous le même titre, sans enlever à ce dernier toute signification pratique. Une constatation pareille peut être faite aux recettes où le « produit des émoluments et autres recettes administratives », s'élevant à 483 millions de francs, contient les émoluments de chancellerie, les taxes diverses, les amendes et un poste de 341 millions de francs résultant de la vente de marchandises ³⁾). L'anomalie réside moins dans la disproportion entre les valeurs relatées, disproportion accentuée par les conditions passagères de l'économie de guerre, que dans la nature différente des dépenses et des recettes ; mais l'une est la manifestation de l'autre. A notre avis, on peut remédier à cette imperfection du plan en constituant un groupe distinct pour les dépenses capitalisées (acquisition d'immeubles et d'objets inventoriés) et les recettes provenant de la réalisation des placements.

La nécessité de constituer des groupes de dépenses et de recettes réservés aux immobilisations est d'autant plus impérieuse qu'une catégorie importante de dépenses et de recettes n'a pas été prise en considération parmi les placements et immobilisations ; seules les acquisitions de biens mobiliers et immobiliers figurent au plan spécifique, tandis que les prêts et avances, ainsi que leur recouvrement, n'y ont pas de place. Or, les avances résultant d'accords avec l'étranger et les reprises d'or capitalisées à fin 1945 sont de l'ordre de 2 milliards de francs ⁴⁾). Certes, elles ne sont pas toutes faites à fonds perdu ; elles n'en sont pas moins des dépenses.

On peut se demander encore s'il est judicieux de réunir sous le même titre les frais généraux et les dépenses consacrées à l'instruction de l'armée, à l'instruction préliminaire, à l'enseignement, à l'assurance militaire, à l'assistance sous toutes ses formes, etc. Nous

1) Cf. p. 80.

2) Compte d'Etat 1945, p. XIX et comptes extraordinaires 1945, p. IX.

3) Compte d'Etat 1945, p. XIX.

4) Cf. Compte d'Etat 1945, p. XIV.

considérons que ces dernières dépenses présentent davantage d'analogie naturelle avec les subventions qu'avec les frais administratifs. Dans son message du 2 septembre 1933, le Conseil fédéral ne classait-il pas parmi les subventions « tous les crédits qui ne sont pas destinés » à couvrir les frais de l'administration fédérale »¹⁾. On pourrait avantageusement constituer un groupe, sous le titre de « dépenses générales », comprenant toutes les dépenses qui résultent des interventions de l'Etat, dont les subventions ne seraient qu'une catégorie. Dès lors, le groupe des « frais généraux et dépenses pour le matériel » n'aurait plus qu'une importance secondaire et, avec les catégories de dépenses faites pour les autorités et le personnel, pourrait constituer le groupe des dépenses courantes de l'Etat.

Quant à la répartition des recettes en groupes principaux, les avis sont partagés au sujet des émoluments. La Confédération et le canton des Grisons les considèrent comme étant de la catégorie des recettes administratives et du produit des ventes, tandis que les cantons de Zurich et de Lucerne les classent avec les contributions fiscales. Pratiquement, il n'y a pas de solution de continuité dans la gamme des perceptions ; elle va de l'impôt direct aux taxes administratives (le produit des ventes ne fait pas partie des recettes résultant de la perception). Il paraît inopportun, dans ces conditions, de constituer deux groupes pour les recettes provenant de la perception. La solution la mieux conforme aux faits consiste, d'une part, à réunir toutes les recettes provenant de la réalisation d'immobilisations, à savoir, le produit des ventes (mobilières et immobilières) et le recouvrement des prêts ou avances et, d'autre part, à constituer un groupe pour le produit de la perception. Celui-ci serait subdivisé en quatre catégories : 1) Impôts directs, dont les impôts sur les translations de la propriété et les taxes personnelles ; 2) Impôts indirects, où nous trouverions les droits de douane de tout genre, les impôts de consommation et suppléments de prix ; 3) Recettes administratives, comprenant notamment, les émoluments et les amendes ; 4) Produit des entreprises publiques autonomes.

Enfin, comme nous l'avons démontré précédemment ²⁾, les prélèvements sur les fonds spéciaux et les provisions, les versements à ces comptes et les amortissements ne sont pas des dépenses ni des recettes ; les catégories du plan spécifique qui s'y rapportent doivent donc être éliminées. Pour les mêmes raisons, les groupes nouvellement créés au compte d'Etat de 1945 et concernant l'augmentation et la diminution des soldes débiteurs appartiennent au compte des variations de la fortune, non pas au compte financier.

1) Message du 2. 9. 33, p. 12.

2) Cf. p. 103.

En résumé, dans le plan de classification spécifique des opérations budgétaires, les dépenses et les recettes de l'Etat seraient classées dans les 7 groupes suivants :

Dépenses

- 1) Service des Intérêts.
- 2) Dépenses courantes.
- 3) Dépenses générales.
- 4) Immobilisations.

Recettes

- 5) Produit de la fortune.
- 6) Produit de la perception.
- 7) Réalisation des immobilisations.

Les cantons et les communes auraient à prévoir en outre un groupe pour les subventions qu'ils reçoivent.

4. La classification matérielle.

Les groupes de la classification matérielle font connaître les dépenses et les recettes en considération du but poursuivi par l'entreprise publique. Le compte d'administration de la Confédération faisait état de cette méthode pour les dépenses du Département militaire. On en retrouvait encore occasionnellement des groupes isolés dans les comptes de certains offices : Administration des finances (dépenses générales), Ecole polytechnique (enseignement et recherches), Division de l'agriculture (mesures pour combattre la crise, extension des cultures) par exemple. Enfin, la classification matérielle résulte quelquefois de la concordance existant entre l'objet des dépenses et la répartition administrative de l'activité de l'Etat ; elle est alors toute fortuite et très approximative.

La classification matérielle peut avoir, dans certains cas, beaucoup de valeur. Elle n'est toutefois pas intégralement réalisable sans procéder à des calculs compliqués et à des estimations plus ou moins subjectives. Par exemple, il est malaisé d'attribuer à l'objet qui en est la cause une part des dépenses indivisibles, tels que les intérêts des emprunts ou les frais généraux. On ne peut pas d'ailleurs toujours distinguer les frais afférents à l'une ou à l'autre des tâches exécutées, par suite de l'enchevêtrement des diverses activités administratives et de leur complexité. L'étude présentée par Zindel ¹⁾ est instructive à ce sujet. C'est pourquoi nous inclinons vers

1) Zindel.

une classification matérielle restreinte, dans laquelle les tâches les plus importantes ou d'un caractère spécial constitueraient les subdivisions des groupes de la classification administrative. Tandis que Zindel conçoit le budget public sur le modèle du compte d'exploitation industriel, nous pensons au contraire qu'il doit être et rester la norme fondamentale de l'activité de perception et de distribution. L'utilité, lors de l'établissement du budget, est le critère sur lequel repose cette classification restreinte. Les tâches varient en genre et en importance ; ce qui, hier, était une tâche spéciale, est considéré aujourd'hui comme entrant dans le domaine de l'activité courante ; une fonction jugée importante ici, sera là accessoire. Par conséquent, on ne saurait établir un plan général et permanent de la classification matérielle. Une tâche importante pouvant intéresser le Parlement lors de la discussion du budget est, par exemple, l'instruction de l'armée. Parmi les tâches spéciales, on pourrait citer actuellement l'extension des cultures. Tout ce qui ne serait pas désigné comme tâches importantes ou spéciales, entrerait dans la catégorie de l'activité normale de l'administration. A ce point de vue, nous considérons comme très rationnel l'agencement du budget pour 1947, où les sections de la classification administrative sont subdivisées en groupes et en catégories de rubriques ressortissant à la classification matérielle ¹⁾.

Les classifications administrative, spécifique et matérielle font partie de la comptabilité proprement dite ; elles ne peuvent toutefois pas apparaître simultanément au budget sur un pied d'égalité ; un choix doit être fait quant à l'ordre dans lequel elles se superposent. L'aspect administratif des dépenses et des recettes est l'élément primaire de la classification, puisque les crédits sont demandés par les offices et employés par eux. Au sein des groupes administratifs, on constituera des catégories ressortissant à la classification matérielle des dépenses et des recettes. Enfin, les catégories matérielles seront composées de rubriques homogènes permettant un regroupement des dépenses et des recettes en considération de leur nature. Les classifications matérielle et spécifique seront mises en valeur par des tables synoptiques complétant le budget proprement dit.

5. Les classifications économiques.

Si l'entreprise commerciale peut limiter ses investigations statistiques à sa propre situation financière et économique, il ne doit pas en être de même pour la corporation publique. L'Etat a un intérêt

1) Cf. p. 81 et ss.

évident à connaître l'origine de ses revenus et la destination de ses dépenses au point de vue externe, c'est-à-dire sous le rapport de l'économie nationale. De cet aspect des recettes et des dépenses naît le besoin des classifications économiques.

Les classifications économiques, de beaucoup les plus importantes, mais aussi les plus méconnues, fourniront seules la documentation dont ne peuvent se passer les économistes pour apprécier les effets de l'activité de l'Etat sur la production, la consommation, la formation du capital, les crises cycliques, la santé et l'avenir économiques des nations. Ce domaine a été abandonné jusqu'à aujourd'hui à la perspicacité des statisticiens ; ce serait plus rationnel et l'on obtiendrait des données plus exactes et plus complètes si les classifications économiques étaient élaborées à la source, c'est-à-dire si le dépouillement statistique devenait partie intégrante de l'enregistrement comptable des dépenses et des recettes. Précisons d'emblée que les classifications économiques n'auraient pas pour effet de modifier l'agencement des comptes présentés au Parlement et d'accentuer la spécialité des rubriques budgétaires. Seuls des tableaux statistiques mettraient en évidence les différents aspects des dépenses et des recettes au point de vue économique.

Pour une entité aussi vaste et complexe que la Confédération, ce dépouillement, selon toute probabilité, ne pourra pas être rationnellement résolu sans l'emploi des machines perfectionnées que nous offre la technique moderne. Nous pensons, par exemple, que les montants qui figurent sur les ordonnances de paiements devraient être répartis, avant l'enregistrement comptable, suivant des plans minutieusement élaborés. L'enregistrement se ferait au moyen du système dit des « cartes perforées ». Toutes les données comptables et statistiques (classification administrative, spécifique, matérielle et économique) résulteraient alors du groupement et de l'addition mécanique de ces cartes.

Sans prétendre épuiser la nomenclature des classifications qui permettent à l'Etat de ne pas exercer son activité de perception et de distribution sans en méconnaître les effets proches ou lointains sur l'économie nationale, nous croyons préciser notre pensée en énumérant les secteurs les plus significatifs des classifications économiques. On déterminera, par exemple, la valeur des impôts versés par une industrie donnée ou à combien s'élèvent les dépenses de l'Etat dont bénéficie un canton, c'est-à-dire, d'une manière générale, pour quel montant les différents groupes de l'activité économique et les différentes régions interviennent dans le revenu de l'Etat ou bénéficient de ses dépenses. Par groupes de l'activité économique, il faut entendre l'industrie, le commerce, l'artisanat, l'agriculture, les

professions libérales, etc. Chacun de ces groupes peut être divisé, selon les besoins, en ses composants qui sont les branches de la production : industrie lourde, industrie textile, industrie chimique, industrie hôtelière, par exemple. Par une classification géographique, on connaîtra la répartition des dépenses et des recettes en considération de leur provenance ou de leur destination par région : étranger, cantons, régions montagneuses ou de plaine, régions industrielles ou agricoles, etc.

Il ne nous appartient pas de développer ici dans le détail les modalités d'application d'une réforme que nous croyons importante et qui deviendra nécessaire dans un avenir peut-être proche ; notre intention est avant tout de poser le problème ou, plus précisément, de signaler que l'activité des Etats modernes pose ce problème et d'indiquer brièvement dans quel sens nous en entrevoyons la solution.

V. LE COMPTE DES VARIATIONS DE LA FORTUNE

1. Introduction.

Le compte de pertes et profits tenu dans toute comptabilité commerciale ou industrielle est l'instrument servant à mesurer les fluctuations de la fortune. On en détermine aussi les causes en groupant par catégories analogues les éléments du compte de pertes et profits. Le groupement de ces éléments est obtenu en divisant le compte de pertes et profits en autant de comptes subalternes qu'il y a de catégories. A la clôture des comptes, les éléments figurent au compte de pertes et profits par catégories et non dans l'ordre chronologique des opérations, chaque poste représentant le solde d'un compte ou d'un groupe de comptes subalternes. Enfin, la connaissance des variations de la fortune et de leurs causes n'est qu'une des faces du problème soumis à l'analyse comptable ; on cherche encore à mesurer les fluctuations dans la marche de l'entreprise. Cela suppose une répartition exacte des charges et des revenus par période ¹⁾).

Dans la comptabilité camérale ancien style, le compte des variations de la fortune n'existait pas comme tel ; il n'était qu'une forme donnée à la justification de la différence entre la valeur de la fortune au début et à la fin d'un exercice ²⁾. L'introduction des méthodes

1) Cf. Schmalenbach, p. 80.

2) Fallet, p. 23.

commerciales en comptabilité publique, particulièrement l'emploi du système en partie double, a favorisé la tenue d'un compte des variations de la fortune enregistrant les charges et les revenus dans la période où ils se sont produits, en considération de la pérennité de l'Etat. On est alors à même de mesurer le rapport entre les revenus de l'Etat et ses charges et non plus seulement le rapport entre les dépenses et les recettes. Le compte des charges et revenus joue donc le rôle du compte de pertes et profits des comptabilités industrielles et commerciales ; il en prend aussi quelquefois le nom. Ses éléments sont l'excédent de dépenses ou de recettes, les fluctuations de l'inventaire, les amortissements industriels, les pertes et les profits de toute nature. Les comptes budgétaires fonctionnent ainsi comme comptes subalternes de celui des variations de la fortune auquel ils sont soldés.

Scheurer estime que la dénomination de « profits et pertes » qui figurait au compte d'Etat de la Confédération jusqu'en 1939 est contraire à la nature d'entreprise non commerciale de l'Etat ; « le seul » nom qui convient à ce compte est celui de « compte des variations » de la fortune nette »¹⁾. Pour exprimer le résultat de l'activité non lucrative d'un état, Gomberg préfère aux termes de « pertes et profits » ceux, préconisés par Schrott, de « charges et revenus »²⁾.

Aucune définition n'a été donnée des attributions du compte des charges et revenus ; dans la pratique, on le considère comme un complément du compte financier. Il enregistre toutes les variations de la fortune non comprises dans ce dernier. Les corporations publiques n'établissent jamais un état de prévision des charges et des revenus.

2. Examen descriptif.

La Confédération publie, depuis 1850, un compte dit de clôture. Malgré son nom et son aspect, il n'est cependant pas un compte proprement dit et le Conseil fédéral l'a lui-même défini en 1924 comme étant un « résumé de toutes les opérations du compte administratif et du compte ordinaire »³⁾. Jusqu'en 1913, le compte de clôture ne concerne que le compte d'administration. L'introduction de la comptabilité en partie double en 1914 se traduit par la tenue d'un second compte de clôture concernant les opérations du compte capital. En 1921, ces deux comptes ont été réunis sous la dénomi-

1) Scheurer, p. 40.

2) Gomberg 3, p. 63.

3) Rapport du Conseil fédéral concernant la création d'une Cour fédérale des comptes, du 18. 11. 24, p. 6.

nation de « clôture du compte-capital pour l'exercice 1921, avec » compte de pertes et profits ». Depuis lors, le compte de clôture a évolué et s'est transformé suivant les nécessités du moment, mais il ne fut que rarement complet. Avec la nouvelle présentation du compte d'Etat en 1940, on tend résolument à faire du compte de clôture un « résumé de toutes les opérations » d'un exercice. Pour la première fois depuis 1922, il est de nouveau possible de tracer un parallèle entre le résultat des comptes de clôture et le découvert du bilan.

La construction du compte de clôture ne repose toutefois pas sur les principes de la comptabilité double ; il n'est pas un instrument d'enregistrement systématique des opérations, mais une synthèse plus ou moins complète de données extraites de la comptabilité. Les conséquences de cette conception irrationnelle et surannée apparaissent particulièrement dans la façon arbitraire d'enregistrer l'extinction du découvert ; les expériences faites par la Confédération au sujet du plan d'amortissement démontrent que le « résumé » de toutes les opérations » ne résiste pas à la critique.

3. Le plan d'amortissement du 15 juin 1927.

La situation financière de la Confédération et le découvert croissant de son bilan après la première guerre mondiale incitèrent le Conseil fédéral à proposer une méthode efficace de désendettement et de redressement de la situation de fortune. Le 27 février 1925, le Parlement eut à se prononcer sur un plan, connu sous le nom de plan d'amortissement, tendant à reconstituer le capital absorbé durant les années critiques. La loi ne fut votée par les Chambres que le 15 juin 1927, après quelques amendements. Les principes généraux du plan sont énoncés à l'article premier : « l'amortissement » de la dette a pour but l'extinction du solde passif du compte » d'Etat de l'année 1925, soit de 1.566.622.464 francs ».

Qu'entend-on par amortissement, quelle est la nature de l'amortissement prévu au plan, quelles sont les réalisations du plan, comment la comptabilité les a-t-elle enregistrées ?

4. Notion de l'amortissement.

En terminologie comptable, l'amortissement désigne deux choses différentes : le remboursement graduel de dettes et l'enregistrement de la diminution de la valeur comptable de biens réels.

Le remboursement de la dette est dit amortissement financier, connu en allemand sous la dénomination de Schuldentilgung. On parle de l'amortissement de la dette publique pour exprimer l'idée du remboursement des emprunts à court et à long terme, c'est-à-dire le remboursement de la dette flottante et de la dette consolidée. Lorsqu'un emprunt est remboursé par la constitution d'une nouvelle dette, il n'y a pas à proprement parler amortissement financier, mais conversion.

L'amortissement industriel (Abschreibung) est la réévaluation de postes actifs afin d'en abaisser la valeur comptable à la valeur réelle ou supposée telle. L'amortissement industriel ne représente pas une opération ; il est une écriture de régularisation par laquelle on constate, dans la comptabilité, la perte de valeur subie par les biens possédés. Par analogie, on procède à l'amortissement des créances¹⁾. Dans tous les cas, l'amortissement industriel se traduit par une perte et une diminution de la valeur des actifs réels.

On donne quelquefois à l'amortissement un sens plus général. On dira par exemple qu'une dépense est ou n'est pas amortie, alors qu'on entend parler de sa couverture. On parle aussi de l'amortissement de non-valeurs pour exprimer l'idée de leur extinction. C'est ainsi que les comptes de la Confédération font état de « l'amortissement du solde passif », de « l'amortissement de l'excédent des » dettes » ou même de « l'amortissement des dettes »²⁾ pour désigner l'extinction du découvert. Cette acception extensive est assurément une source d'obscurité et de confusion, car l'amortissement, s'il est financier, ne modifie pas le découvert et, s'il est industriel, ne l'éteint pas, mais l'augmente même dans la mesure où l'amortissement n'est pas couvert par des revenus.

Nous savons que l'amortissement financier modifie le rapport entre les fonds étrangers et les fonds propres à l'avantage de ces derniers. Sous certaines conditions, l'amortissement financier et l'extinction du découvert (ou l'augmentation du capital) suivent un mouvement parallèle ; il en est ainsi lorsque les recettes et les dépenses sont simultanément tous les revenus et toutes les charges de l'entreprise ; l'excédent des recettes équivaut alors au bénéfice. En supposant que l'excédent des recettes serve intégralement à l'amortissement financier, celui-ci correspondra en fait à la réduction du découvert. On ne peut toutefois pas en déduire que l'amortissement financier et l'extinction du découvert sont un seul et même phéno-

1) Cf. Fallet, p. 20 et ss., Schmalenbach, p. 139 et ss.

2) Compte d'Etat 1939.

mène. La preuve du contraire nous est fournie lorsque, par exemple, l'excédent des recettes est investi dans l'entreprise ; dans ce cas, l'amortissement financier est nul, tandis que la valeur du découvert se réduit du montant de cet excédent.

5. Nature de l'amortissement prévu au plan.

Dans le « message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale » concernant l'amortissement de la dette fédérale¹⁾, le pouvoir exécutif brosse un tableau de la situation des finances et relève qu'un montant de 275 millions de francs est encore à percevoir au titre de l'impôt extraordinaire de guerre. « Le moment est » donc venu, peut-on lire, de décréter que cette somme... sera affectée non plus à satisfaire aux besoins généraux de la trésorerie, » comme ce fut le cas jusqu'ici, mais est exclusivement réservée à » l'amortissement effectif de la dette fédérale... Il » existe un moyen d'augmenter l'efficacité de cet amortissement en » en prolongeant les effets au-delà de 1934, année qui nous apportera le dernier appoint de l'impôt de guerre. Il faut ajouter à la » recette de l'impôt de guerre réservée à l'amortissement les économies réalisées successivement sur les intérêts de notre » dette, par sa réduction progressive... Nous estimons... que la » réduction progressive du service des intérêts, résultat du remboursement effectif de notre dette, ne doit pas profiter au budget. Elle » doit être ajoutée chaque année au montant de l'impôt de guerre » affecté à l'amortissement... L'annuité d'amortissement portée au » budget correspondra toujours mathématiquement à la réduction » des intérêts, conséquence du remboursement de nos dettes... » Dès 1934, qui marquera le terme final de la perception de l'impôt » de guerre, nous n'aurons plus de recettes extraordinaires affectées à l'amortissement. Mais il suffira, pour que l'amortissement se » poursuive automatiquement, de continuer à renoncer à l'allègement » du fardeau des intérêts que nous ont procuré les remboursements » réussis... Le service de la dette absorbe actuellement le tiers » de nos recettes... Il n'est point nécessaire d'insister longuement » sur l'avantage et la nécessité d'une réduction progressive de cette » charge ».

Le Conseil fédéral fait remarquer encore « que par le jeu de » l'amortissement, l'argent affecté à la réduction de la dette intérieure retourne au marché des placements » et rappelle « que les » CFF et la Confédération ont placé une série d'emprunts dont le total

1) F. F. I 1925, p. 677 et ss.

» ascende à environ 5 milliards qui viendront successivement à
» échéance ».

Le Conseil fédéral entendait s'imposer l'obligation de réduire sa dette ; c'est pourquoi la première rubrique du plan d'amortissement s'intitule : « Encaisse disponible provenant de l'impôt de guerre et » affectée au remboursement ou rachat d'obligations ». Il escomptait reconstituer la fortune de l'Etat par ce moyen ; la dernière rubrique s'intitule alors prudemment : « allure approximative de la réduction du solde passif ».

On ne saurait donc mettre en doute l'intention du Conseil fédéral de procéder à un amortissement financier dans le but de réduire les dépenses d'intérêts et de réaliser ainsi une économie ; cette économie, non le remboursement des emprunts, devait tout naturellement se traduire par la réduction graduelle du découvert.

Les Chambres se seraient-elles alors méprises sur le sens de la proposition de l'exécutif ? Le rapporteur de la commission, dans son discours à la séance plénière du Conseil national du 24 mars 1927 ¹⁾, dit en substance : Les cantons considèrent comme équilibré un budget englobant l'amortissement de la dette. Mais, ensuite de l'amortissement financier (Schuldentilgung) par le compte d'administration, le poids de la dette (Schuldenlast) est réduit et la situation économique améliorée. Le compte d'administration de la Confédération ne connaît pas l'amortissement financier (Schuldentilgung), le remboursement de la dette d'Etat (Abzahlung der Staatschuld) ou quelque chose de semblable. Pourtant, le découvert colossal du bilan (Unterbilanz) rend plus impérieux l'allègement de la dette de la Confédération que ce n'est le cas pour les cantons. Je dois préciser, ajoute le rapporteur, que nous ne devons pas réduire notre dette par des remboursements successifs (Abzahlung), parce que nous avons un découvert, mais bien parce que nous avons des dettes (Schulden). Qui a des dettes doit aussi avoir la volonté de les rembourser. L'idée de l'amortissement (Amortisationsgedanke) est inséparable de la notion de dette. Du moment que l'amortissement financier est encore un moyen d'éteindre le découvert (Beseitigung des Passivsaldo), nous sommes d'autant plus astreints à vouer à cet amortissement des dettes (Schuldenamortisation) tous nos soins et notre attention la plus sérieuse. La commission sait que l'excédent des recettes est la condition sine qua non de l'amortissement financier. Et le rappor-

1) Procès-verbal des délibérations du Conseil National, 7me session de la 27me législature, p. 36 et ss.

teur de conclure que si nous entreprenons des tâches comportant de nouvelles charges, nous devons poser la question de la couverture (Deckungsfrage) et la résoudre... Nous voulons être au clair aujourd'hui sur ce que nous décidons.

Les Chambres intercalèrent alors au projet de loi un article deuxième de la teneur suivante : « Pour assurer l'efficacité de l'amortissement de la dette, on devra à l'avenir éviter des déficits dans » le compte d'Etat. Si, exceptionnellement, des déficits se produisent, » Ils devront être comblés par les budgets des 5 années suivantes ». Nous soulignons le fait que cet article ne prévoit pas l'amortissement des déficits en 5 annuités, mais que les Chambres entendent supprimer les causes même de l'endettement, en exigeant que tout excédent de dépenses soit compensé par des excédents de recettes dans les 5 années qui suivent. Il est ainsi démontré que les Chambres voulaient l'amortissement financier, comme moyen de redresser la situation de fortune, soit d'éteindre le découvert.

6. La réalisation du plan et l'enregistrement comptable.

Bien que le plan ait été arrêté par les Chambres le 15 juin 1927 seulement, les premières écritures concernant l'amortissement remontent à l'année 1926. Le découvert de cet exercice est « amorti » par le débit du compte de clôture ; l'opération y est formulée comme suit :

6. Amortissement du solde passif du compte d'Etat.

Fr. 45.000.000.— 1^{re} annuité du solde passif du compte d'Etat.

En 1927, le compte de clôture est débité à nouveau d'un « amortissement du solde passif du compte d'Etat » de :

Fr. 25.000.000.— 2^{me} annuité prévue d'après le plan d'amortissement.

Fr. 2.250.000.— économie sur le service des intérêts.

Et ainsi de suite jusqu'en 1934, année qui, suivant les prévisions, devait bénéficier du dernier apport de l'impôt de guerre. A partir de 1935, on ne trouve plus que l'amortissement censé être, suivant le plan, « l'économie sur le service des intérêts ». Toutefois, en vertu de l'article 2 de la loi, on a augmenté la cote d'amortissement prévue au plan de $\frac{1}{5}$ du déficit d'un exercice au cours des cinq exercices qui suivent. Précisons enfin que la cote d'amortissement résultant de l'économie sur le service des intérêts et l'amortissement des déficits postérieurs à l'année 1925 figurent non seulement au débit du compte de clôture et au crédit du découvert, mais sont encore débités au compte d'administration en qualité de dépenses

budgétaires, la contre-valeur de ces dépenses étant comptabilisée au crédit du compte de clôture.

Tel est, brièvement décrit, le procédé de la mise en compte des opérations imposées par le plan d'amortissement. Ce procédé est-il conforme à la loi de 1927 et aux règles de la comptabilité double ?

Juridiquement, « l'amortissement du solde passif » contrevient sans doute à l'esprit et à la lettre de la loi. Au sens de l'arrêté fédéral, nous l'avons démontré, on doit entendre par amortissement de la dette, le remboursement des emprunts, mais non un illusoire « amortissement du solde passif ». Les prévisions du plan quant à l'extinction du découvert ne pouvaient pas avoir un caractère impératif pour le comptable ; l'extinction du découvert prendrait « l'allure approximative » indiquée au plan, dans la mesure où l'excédent des recettes permettrait de réaliser l'amortissement financier envisagé. L'économie sur le service des intérêts dépendrait elle-même de l'amortissement financier effectif. Enfin, l'article 2 de la loi ne stipule nullement que le compte d'administration des cinq exercices qui suivent un exercice déficitaire doit être débité de $\frac{1}{5}$ du déficit, mais bien que « si, exceptionnellement, des déficits se produisent, ils devront être comblés par les budgets des 5 années suivantes ». Cette disposition mettait donc le Conseil fédéral dans l'obligation de ne présenter, et les Chambres de n'accepter, que des budgets permettant de combler l'excédent de dépenses d'un exercice par l'excédent de recettes des cinq exercices subséquents ; elle n'obligeait en tout cas pas le comptable à enregistrer ce qui n'existait pas.

Au point de vue comptable, « l'amortissement du solde passif » est un défi au simple bon sens et une contravention aux règles les plus élémentaires de la comptabilité. Il nous faut préciser d'emblée que, par « amortissement du solde passif », on entend désigner ce que la loi appelle très justement « l'extinction » du découvert. Or, seuls des bénéfices peuvent se traduire par une extinction du découvert, en vertu de la règle immuable suivant laquelle les pertes consomment les fonds propres et les bénéfices les constituent. Dans ces conditions, comment peut-on concevoir que des dépenses du compte d'administration ou des pertes débitées au compte de clôture peuvent réduire finalement le découvert, reconstituer le capital consommé. La formule employée jusqu'en 1939 consiste à débiter le montant de l'amortissement au compte d'administration et au compte de clôture et à le créditer au compte de clôture et au découvert. Dès 1940, la formule change : on débite le compte d'administration et le découvert et on crédite le compte de clôture et le découvert. Dans les deux cas, le résultat financier est viré au compte de clôture et le solde de celui-ci l'est à son tour au décou-

vert, de sorte que les écritures passées ne déploient finalement aucun effet sur la valeur du découvert. « L'amortissement du solde passif » est donc un cercle vicieux, une dangereuse fiction ; c'est prétendre dessécher l'océan en déversant son eau dans les fleuves qui s'y rendent.

L'interprétation donnée à l'article deuxième aboutit à la même fiction. L'exercice de 1934 ayant été déficitaire, on procéda à l'amortissement de ce déficit en chargeant l'exercice de 1935 de $\frac{1}{5}$ du montant à « amortir ». Autrement dit, le déficit réel de 1935 est augmenté artificiellement de la cote d'amortissement. En 1936, figurent alors $\frac{1}{5}$ du déficit de 1934 et $\frac{1}{5}$ du déficit de 1935 qui lui-même contient sa quote-part du déficit de 1934. Avec le temps, le compte de clôture aurait présenté des déficits fictifs astronomiques, chaque déficit n'étant que reporté sur les suivants, si le Conseil fédéral n'avait décidé de faire cesser cet inconcevable jeu d'écritures ¹⁾.

Le plan reçut toutefois un commencement de réalisation effective fort réjouissant. La dette publique n'est plus, en 1932, que de 1702 millions de francs, contre 2118 millions en 1925, accusant un amortissement de 147 millions de francs supérieur aux prévisions. Le découvert décroît d'une façon ininterrompue jusqu'en 1931, où la réduction atteint 284 millions, c'est-à-dire 58 millions de plus que les prévisions. Au cours des années suivantes, la situation se renverse totalement. Dès 1933, l'Etat, non seulement ne rembourse plus ses emprunts, mais en contracte de nouveaux ; à partir de 1936, la dette publique dépasse celle qu'on se proposait d'amortir en 1925 ; elle est quadruplée en 1945. Malgré l'augmentation des dettes, la charge des intérêts ne dépasse le chiffre de 1925 qu'en 1940, grâce à la chute du taux moyen des emprunts. La courbe du découvert accuse les mêmes mouvements que celle des dettes, avec moins d'ampleur toutefois ; la situation de fortune ne marque une aggravation par rapport à 1925 qu'au bilan de 1939.

Il est indéniable que le plan d'amortissement, sérieusement compromis depuis 1933, est définitivement condamné depuis 1940. Mais les comptes, faussés de toute part, n'ont jamais été un reflet de la vraie situation. Cela explique pourquoi on put continuer d'enregistrer l'annuité d'amortissement prévue au plan comme devant être « l'allure approximative de l'extinction du solde passif », malgré l'augmentation des dettes et du découvert.

1) « L'amortissement » des déficits apparaît dans les comptes pour la dernière fois en 1941 et « l'amortissement du solde passif » en 1946.

Les résultats comptables et les résultats réels des exercices 1926 à 1945

(en millions de francs)

An- nées	Résultats comp- tables (compte de clôture) + Bénéfices - Déficits		A ajouter aux bénéfices			A déduire des bénéfices			Résultats réels + Bénéfices - Déficits	
	annuels	cumulés	Verse- ment au fonds d'amor- tissement	Amortis- sement du dé- couvert de 1925 et des déficits ultérieurs	Amortis- sement des Dépenses extraor- dinaires	Prélève- ment sur le fonds d'amor- tissement	Dépenses à amortir	Divers	annuels	cumulés
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1926			12,2	45,0			5) 3,3		+ 53,9	+ 53,9
1927				27,3	7) 0,2	11,0	5) 6,4		+ 10,1	+ 64,0
1928			1) 15,1	28,6	7) 0,7	12,9			+ 31,5	+ 95,5
1929	+ 22,1	+ 22,1	2) 11,2	30,0	7) 0,6				+ 63,9	+ 159,4
1930	+ 6,9	+ 29,0	3) 54,8	66,5	50,7		79,9	16) 22,1	+ 76,9	+ 236,3
1931	+ 2,3	+ 31,3	4) 2,6	34,9	8) 38,4	18,0	5,6	16) 6,9	+ 47,7	+ 284,0
1932		+ 31,3	1) 0,3	36,6	4,0	20,3	23,3	16) 2,3	- 5,0	+ 279,0
1933	- 69,1	- 37,8	1) 0,6	38,4	5,0	14,4	12,0		- 51,5	+ 227,5
1934	- 28,7	- 66,5		35,4	9) 37,2	47,9	13) 25,8		- 29,8	+ 197,7
1935	- 20,5	- 87,0		25,3	10) 12,1		14,2		+ 2,7	+ 200,4
1936	- 77,6	- 164,6		32,0	11) 7,8		35,6		- 73,4	+ 127,0
1937	- 13,7	- 178,3		37,0	12) 21,6		14) 64,7		- 19,8	+ 107,2
1938	- 48,6	- 226,9		37,9	10,2		96,8		- 97,3	+ 9,9
1939	- 60,4	- 287,3		38,9	23,1		15) 404,0		- 402,4	- 392,5
1940	- 845,5	- 1,132,8		31,7	1,4			17) 33,1	- 845,5	- 1,238,0
1941	- 884,6	- 2,017,4		27,0	1,5			17) 28,5	- 884,6	- 2,122,6
1942	- 775,4	- 2,792,8		24,1	5,8			17) 29,9	- 775,4	- 2,898,0
1943	- 1,116,7	- 3,909,5		25,3	13,5			17) 38,8	- 1,116,7	- 4,014,7
1944	- 1,199,8	- 5,109,3		26,6	15,7			17) 42,3	- 1,199,8	- 5,214,5
1945	- 1,723,1	- 6,832,4		27,9	20,0			17) 47,9	- 1,723,1	- 6,937,6
Total	- 6,832,4		5) +96,8	+ 676,4	+ 269,5	- 124,5	- 771,6	- 251,8	- 6,937,6	

1) Droit de timbre extraordinaire. 2) Dont 1,2 droit de timbre extraordinaire et 10,0 bénéfice des PTT. 3) Dont 1,5 droit de timbre extraordinaire et 7,1 bénéfice de l'exercice de 1929. 4) Dont 0,7 de droit de timbre extraordinaire. 5) Non compris le solde du fonds à fin 1925, se montant à 27,7. 6) Frais d'émission des emprunts figurant jusqu'en 1928 sous les débiteurs. 7) Dont 4,0 provenant du compte d'administration, 16,4 prélevés sur les provisions et 18,0 prélevés sur le fonds d'amortissement. 8) Dont 4,0 provenant du compte d'administration et 28,0 prélevés sur le fonds d'amortissement. 9) Dont 2,1 provenant du compte d'administration. 10) Dont 2,3 provenant du compte d'administration. 11) Dont 15,0 versés aux provisions. 12) Dont 15,0 versés aux provisions. 13) Dont 12,0 versés aux provisions. 14) Dont 15,0 versés aux provisions. 15) Y compris 235,1 de dépenses pour le service actif. 16) Utilisation des bénéfices reportés des exercices précédents. 17) Prélèvements sur le compte d'administration ou le compte extraordinaire pour « l'amortissement du découvert », y compris les frais d'émission des emprunts.

L'amortissement financier et l'extinction du découvert de 1925 à 1945

(en millions de francs)

Années	Amortissement financier et extinction du découvert d'après le plan ¹⁾	Amortissement financier effectif			Extinction effective du découvert		
		Etat de la dette publique (dette consolidée et réscriptions)	Amortissement annuel — = endettement	Amortissement cumulé — = endettement	Etat du découvert 2)	Extinction annuelle — = accroissement	Extinction cumulée — = accroissement
12	13	14	15	16	17	18	19
1925		2,118			1,539		
1926	45	2,068	50	50	1,485	54	54
1927	72	2,060	8	58	1,475	10	64
1928	101	1,987	73	131	1,444	31	95
1929	131	1,885	102	233	1,380	64	159
1930	197	1,883	2	235	1,303	77	236
1931	226	1,711	172	407	1,255	48	284
1932	269	1,702	9	416	1,260	— 5	279
1933	307	1,723	— 21	395	1,311	— 51	228
1934	343	1,764	— 41	354	1,341	— 30	198
1935	360	1,796	— 32	322	1,338	3	201
1936	378	2,251	— 455	— 133	1,412	— 74	127
1937	397	2,236	15	— 118	1,432	— 20	107
1938	417	2,325	— 89	— 207	1,529	— 97	10
1939	437	2,583	— 258	— 465	1,931	— 402	— 392
1940	459	3,336	— 753	— 1,218	2,777	— 846	— 1,238
1941	482	4,123	— 787	— 2,005	3,662	— 885	— 2,123
1942	506	4,764	— 641	— 2,646	4,437	— 775	— 2,898
1943	532	5,895	— 1,131	— 3,777	5,554	— 1,117	— 4,015
1944	558	7,392	— 1,497	— 5,274	6,754	— 1,200	— 5,215
1945	586	8,383	— 991	— 6,265	8,477	— 1,723	— 6,938
Total			— 6,265			— 6,938	

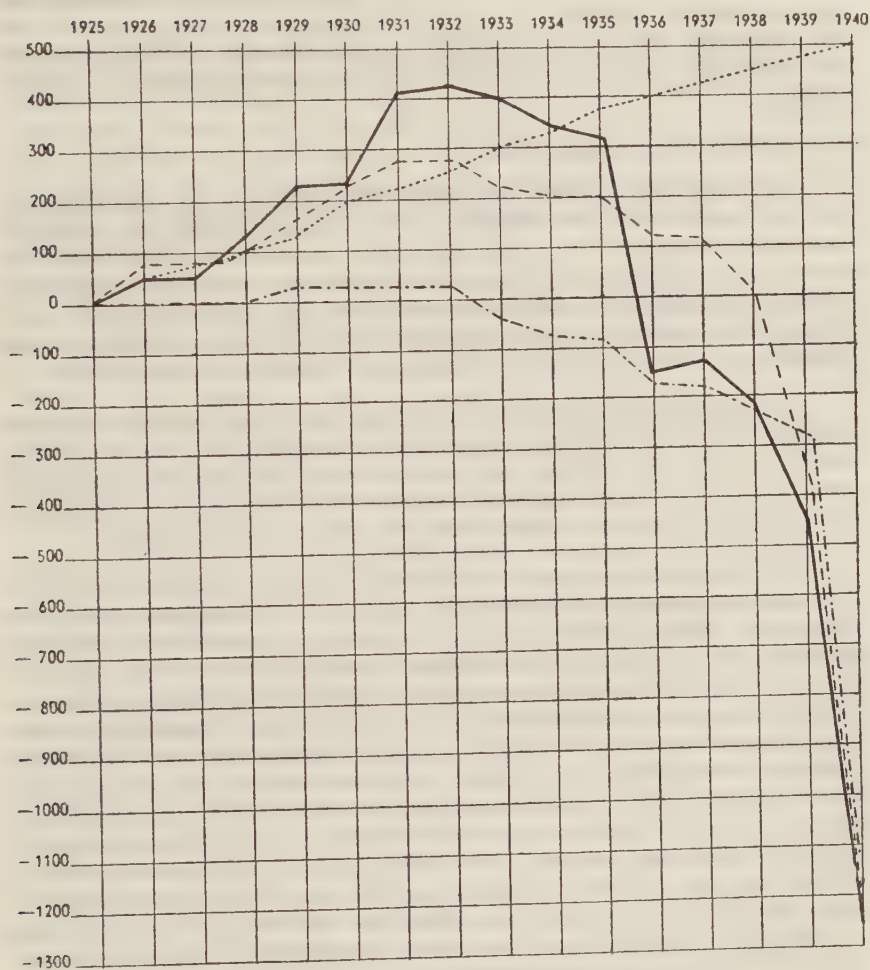
1) L'amortissement financier et l'extinction du découvert sont identiques au plan, l'équilibre budgétaire escompté contenant le remboursement des emprunts.

2) Se compose des postes figurant aux bilans sous les dénominations de « Solde passif », « Dépenses à amortir » et « Service actif » (1939), sous déduction des passifs suivants :

	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933
Fonds d'amortissement	27,7	39,9	28,9	31,1	42,3	97,1	81,7	61,7	47,9
Soldes des comptes de clôture					22,1	6,9	2,3		

L'amortissement financier et l'extinction du découvert de 1925 à 1940

(en millions de francs)



LÉGENDE

Amortissement financier

- Cotes d'amortissement comptabilisées (cumulées) (5).
- Amortissement financier effectif (16).

Extinction du découvert

- Résultats cumulés des comptes de clôture (3).
- . - . - Extinction effective du découvert (19).

(Les chiffres entre parenthèses correspondent aux numéros des colonnes des tableaux ci-devant).

7. Conclusions.

L'établissement du compte des variations de la fortune repose sur la technique éprouvée de la comptabilité en partie double ; en d'autres termes, les variations de la fortune ne peuvent être enregistrées que par des écritures intégrales et la clôture des comptes doit se faire au moyen de l'instrument créé à cette fin. L'observation de ce premier postulat conduit naturellement à un compte des variations de la fortune contenant, exclusivement et intégralement, les éléments de la formation et de la consommation du capital propre.

Quels sont ces éléments ?

Au débit, nous aurons l'excédent de dépenses du compte financier, la moins-value des éléments actifs du patrimoine par suite de ventes ou d'emploi, les amortissements industriels représentant la quote-part aux dépenses faites antérieurement en vue d'acquérir des biens inventoriés et sujets à dépréciation, les versements aux provisions qui permettent de comptabiliser les charges découlant de dépenses futures, les pertes diverses sur titres ou autres avoirs.

Au crédit apparaîtront l'excédent de recettes, la plus-value des éléments actifs du patrimoine par suite d'acquisitions, les revalorisations de bien inventoriés, les prélèvements sur les provisions qui servent à couvrir la charge de certaines dépenses en vue desquelles les provisions ont été constituées, les profits de tout genre.

C'est avec la plus grande circonspection que les Etats constitueront des non-valeurs à l'actif du bilan en capitalisant certaines dépenses faites à fonds perdu ; la charge qui résulte de celles-ci devrait être répartie entre plusieurs exercices, seulement lorsqu'il est hors de doute que les dépenses ainsi capitalisées profiteront aux générations appelées à les couvrir. Gardons à l'esprit qu'à chaque génération suffit sa peine ; si la constitution de provisions (charges anticipées) est souvent une sage mesure, la capitalisation de non-valeurs (charges différées) est presque toujours un pis aller ; elle est souvent moins un procédé technique permettant de répartir équitablement les charges qu'un voile jeté sur la situation réelle ; « il ne faut pas se faire de grandes illusions. En matière financière, » les institutions peuvent bien aider les hommes ; elles n'ont pas » d'efficacité automatique. Rien ne peut remplacer la volonté, l'énergie, la loyauté des gouvernements »¹⁾. C'est pourquoi nous sommes d'avis que, à part quelques exceptions très rares où l'on peut différer

1) Jèze 4, p. 202.

l'enregistrement des charges par la constitution de non-valeurs, le compte des variations de la fortune doit être débité de toutes les charges. La simplicité, la logique, la clarté, la sincérité sont les principes dont on ne doit pas s'écarter si l'on veut laisser à nos successeurs des instruments d'analyse utilisables ; en outre, la franchise, la loyauté et l'honorabilité comptables sont les garants les plus sûrs de la confiance.

Le compte des variations de la fortune a une fonction bien caractérisée, qui est de déterminer le résultat final des exercices, c'est-à-dire d'indiquer dans quelle mesure les revenus de l'État ont permis de couvrir ses charges¹⁾. Lorsque le compte des variations de la fortune se solde par un déficit, il faut en conclure que les revenus ont été insuffisants ; il est alors indispensable que les soldes bénéficiaires des exercices subséquents reconstituent la fortune ainsi consommée.

Les charges et les revenus peuvent être enregistrés directement dans un compte unique. Il paraît toutefois préférable d'ouvrir un certain nombre de comptes subalternes permettant de grouper les charges et les revenus en catégories analogues, en considérant la nature des éléments (amortissements, provisions, pertes, profits, etc.). Les soldes des comptes subalternes seront alors reportés au compte des variations de la fortune en fin d'exercice, en une récapitulation générale.

La synthèse de tous les éléments qui modifient la valeur de la fortune étant réalisée au compte des variations de la fortune, on peut alors arrêter celui-ci et virer le déficit ou le bénéfice aux comptes des fonds propres. Si la corporation publique ne possède pas de compte extraordinaire, la clôture est très simple et le solde du compte des variations de la fortune indique le degré de suffisance ou d'insuffisance des contributions fiscales au cours de l'exercice. En revanche, s'il existe un ou plusieurs comptes extraordinaires, qui se manifestent au bilan par une fortune nette ou un découvert, il y a lieu de procéder à la clôture en discriminant les résultats des comptes ordinaire et extraordinaire. Un exposé abrégé de la clôture nous paraît indiqué dans ce cas, car le compte de clôture ainsi constitué peut se solder par des bénéfices en certains secteurs et des déficits en d'autres. Cette situation, paradoxale en apparence, provient de l'affectation de recettes à la couverture de dépenses extraordinaires ; elle disparaît ipso facto avec le retour au principe du fonds unique.

1) Cf. p. 89, 90, 139 et ss.

LE BILAN

A. EXPOSÉ THÉORIQUE

I. LES QUALITÉS DU BILAN

1. Introduction.

L'observation et la description des faits économiques s'opèrent par l'écriture comptable. La comptabilité procède par degré de généralité, en groupant d'abord les faits d'après leur analogie en séries homogènes et ensuite en condensant ces séries elles-mêmes par degré successif de caractère général. La synthèse des séries aboutit au bilan et à ses deux catégories de comptes : actifs et passifs.

Les termes d'actif et de passif ont, dans le langage courant, un sens restreint ; l'actif est représenté par les biens et les créances, le passif par les dettes. Cette acception se retrouve dans les bilans de faillite. En comptabilité double, l'aboutissement de la synthèse des faits économiques au bilan confère à ces expressions un sens abstrait plus étendu¹).

Les éléments du bilan sont la substance patrimoniale et sa valeur ; la substance patrimoniale est représentée par les richesses, les droits et les engagements ; la valeur patrimoniale est la fortune de l'entité. Ces éléments se répartissent entre l'actif et le passif du bilan en deux grandeurs qui, en vertu même de l'écriture intégrale, sont équivalentes.

Les qualités du bilan sont définies à l'article 959 du code des obligations, sous le titre de « clarté et sincérité du bilan ».

A la clarté et à la sincérité qui permettent de juger de la situation économique, Schmalenbach ajoute la continuité du bilan, de

1) Cf. Walb, p. 108 et ss.

laquelle ressortent les fluctuations des résultats successifs ; il est moins important au point de vue de l'entité économique, dit-il, de connaître les résultats que d'en mesurer les fluctuations.

La continuité, la clarté et la sincérité sont les qualités du bilan que l'on reconnaît généralement comme essentielles¹⁾.

2. La continuité.

La continuité du bilan a deux aspects, l'un interne, l'autre externe. La continuité externe consiste en une méthode constante d'établissement du bilan quant à son développement, à la désignation des articles et au groupement des éléments. La continuité interne dépend de la constance des règles d'évaluation.

La continuité est moins une règle qu'une conséquence. On ne détermine pas la forme du bilan en vue de sa continuité externe ; on vise à la clarté par des désignations compréhensibles, un développement adéquat des articles et un groupement judicieux des postes. Plus un bilan sera clair, moins se fera sentir le besoin d'en changer la forme et mieux on lui assurera la continuité. Pareillement, on n'adopte pas des règles d'évaluation en vue de la continuité interne du bilan, mais en vertu même de leur rectitude. On peut appliquer avec constance des règles qui portent en elles les germes de l'instabilité ; la continuité interne en est compromise. Enfin, on peut dire de l'exactitude du bilan ce que nous disions de sa clarté ; un bilan exact n'incite pas à reviser les règles d'évaluation. L'approximation, au contraire, conduit à la stagnation, génératrice de bouleversements périodiques.

La science comptable, en énonçant les règles sur l'art d'observer les faits économiques, de les décrire et d'en établir ensuite la synthèse au bilan, est un facteur essentiel de continuité. Dans une entité économique aussi vaste que l'Etat, les règles législatives sont de puissants auxiliaires de la continuité, car elles assurent la constance et la régularité dans l'application des normes comptables.

Disons enfin que l'intangibilité n'est pas un synonyme de la continuité. L'une est un produit de la routine ; l'autre suppose une évolution, une adaptation aux besoins toujours nouveaux. C'est un axiome que la continuité s'oppose à la routine ; toute situation nouvelle mérite une étude dégagée d'un inutilisable passé.

1) Cf. Herschdörfer, p. 1 à 6 ; Deschamps, p. 122 ; Gomberg 3, p. 96 et 97 ; Weidmann, Gloor et Giroud, p. 10 et ss. ; Schmalenbach, p. 108.

3. La clarté.

Le développement du bilan et la désignation de ses articles présentent un aspect externe et un aspect interne. La clarté du bilan découle de ces deux facteurs envisagés sous leur aspect externe ; en revanche, les questions d'ordre interne concernent la sincérité et, plus particulièrement, l'exactitude. On ne peut toutefois pas toujours tracer une limite précise entre la clarté et l'exactitude, cette dernière touchant à la fois aux questions d'ordre interne et externe. Ainsi la conformité des désignations aux usages linguistiques et aux règles comptables fait partie de la clarté, mais la représentation inexacte du contenu des articles du bilan peut aussi bien porter atteinte à la clarté qu'à l'exactitude. L'interprétation subjective de titres ambigus a conduit maints offices fédéraux à des situations paradoxales. Dans ce domaine, on se heurte sans doute en Suisse à de nombreuses difficultés en raison du trilinguisme officiel. Aux difficultés qu'offre la terminologie technique propre à la comptabilité s'ajoutent les écueils de la traduction.

Le bilan doit être développé en fonction des buts visés lors de son établissement. Il est donc utile de fixer brièvement les buts assignés au bilan d'un Etat moderne, en considérant plus particulièrement la Suisse.

Pour administrer les finances, l'exécutif doit connaître la composition du patrimoine et sa provenance. La composition du patrimoine, c'est l'état de la trésorerie, la répartition et la nature des placements et des immobilisations. La provenance du patrimoine ressort du passif du bilan qui groupe les fonds propres, les fonds étrangers et les provisions. En d'autres termes, l'analyse du bilan doit faire connaître ce que Weidmann¹⁾ appelle le financement, l'investissement et la solvabilité. Le financement est le rapport entre les fonds propres et les fonds étrangers ; l'investissement ressort de l'importance des placements et des immobilisations ; la solvabilité dépend de la liquidité absolue (rapport entre les disponibilités et autres actifs facilement réalisables et le total des actifs réels), ainsi que de la liquidité relative (rapport entre les avoirs à court terme et les dettes à court terme).

Pour proposer le budget et pour recommander à l'attention du Parlement les mesures qu'il croit utiles à l'accroissement de la prospérité commune, le Pouvoir exécutif ne doit pas seulement apprécier la situation de l'Etat en tant que sujet de droit ; un autre aspect

1) Weidmann, p. 12.

du problème, celui des rapports de l'Etat avec l'économie nationale retiennent de plus en plus l'attention du monde économique d'après-guerre. Le bilan clairement exposé et judicieusement développé peut fournir d'utiles renseignements à ce sujet. Le rapport entre la dette flottante et la dette consolidée par exemple révèle la capacité financière de la nation et le crédit dont jouit l'Etat¹⁾ ; l'importance de la fortune nette ou du découvert démontre dans quelle mesure la fiscalité a permis de couvrir les frais d'intervention de l'Etat ; le poste des débiteurs dévoile si l'Etat a dû s'intéresser au financement de certaines branches de l'économie sous la forme de prêts.

4. La sincérité.

La sincérité du bilan repose sur trois principes. L'enregistrement comptable, soumis aux règles rigides de la science exacte qu'est l'arithmétique et à l'auto-vérification résultant de l'écriture en partie double, conduit automatiquement au bilan arithmétiquement vrai, dans la mesure où celui-ci reflète la comptabilité intégralement et exclusivement. De cette double condition sont nés les principes **d'intégrité** et **d'exclusivité**. Un bilan arithmétiquement vrai peut ne pas l'être matériellement. La sincérité matérielle découle de l'évaluation objective des grandeurs économiques qui y sont relatées et du groupement sain de ses postes, d'où le principe de l'**exactitude** du bilan. L'intégrité, l'exclusivité et l'exactitude sont les trois principes constitutifs de la sincérité du bilan.

II. L'ÉVALUATION

1. Les différentes valeurs.

La valeur des articles du bilan est relative : suivant le point de vue auquel on se place au moment de dresser l'inventaire, les grandeurs économiques sont exprimées à la valeur de liquidation, de remplacement, d'acquisition ou d'usage.

La valeur de liquidation se calcule en considération du prix auquel les éléments de l'actif pourraient être réalisés le jour de l'établissement du bilan. Cette méthode d'évaluation, facilement

1) Cf. Jèze 4, p. 117 et ss.

applicable aux grandeurs économiques cotées en bourse, ne saurait être généralisée, car, de deux estimations également subjectives, celle du vendeur et celle de l'acheteur, la deuxième manque ordinairement. L'estimation d'après la valeur de liquidation ne requiert pas d'amortissements particuliers ; elle les contient.

La valeur de remplacement est basée sur le prix du jour, celui qu'il faudrait payer si l'on acquérait à nouveau les grandeurs évaluées. Pour les papiers-valeurs négociables et les marchandises cotées, la valeur de remplacement et celle de liquidation se confondent. L'estimation d'après la valeur de remplacement des installations permanentes (bâtiments, installations d'exploitation et biens meubles), préconisée par les partisans de l'école organique¹⁾, est généralement rejetée comme comportant trop de facteurs inconnus, d'appréciations arbitraires et d'instabilité.

La valeur d'acquisition est le prix d'achat ou les frais d'établissement des éléments évalués. Base d'estimation très accessible, stable et objective, la valeur d'acquisition ne constitue néanmoins pas seule une méthode d'évaluation, les dépréciations que subissent les richesses n'étant pas prises en considération. Pour les titres, les créances commerciales ou les marchandises non périssables, la valeur d'acquisition ne s'écarte souvent de la valeur réelle que d'un montant insignifiant. Pour les installations permanentes, la valeur d'acquisition comporte une surestimation directement proportionnelle à la dépréciation, dont la charge retombera intégralement sur l'exercice au cours duquel les installations hors d'usage seront radiées.

La valeur d'usage est ce que les grandeurs économiques représentent pour l'entreprise. On ne peut pas calculer la valeur d'usage d'une manière rigoureusement exacte, car elle repose sur la notion de l'utilité des richesses que déterminent la durée et le degré d'utilisation des installations, ainsi que la probabilité de réaliser les créances. A leur tour, la durée et le degré d'utilisation dépendent de la dépréciation d'ordre matériel (usure et détérioration), d'ordre technique (vieillesse relatif des éléments techniquement surannés) et d'ordre économique (vieillesse relatif des éléments ne répondant plus à un besoin économique) ; la réalisation des créances est fonction de la solvabilité finale des débiteurs. Ainsi, la notion essentielle sur laquelle repose la valeur d'usage relève moins de la mathématique que de l'appréciation.

1) Cf. Schmidt.

Les disponibilités sont les seuls actifs « dont la valeur puisse être estimée avec une précision mathématique »¹⁾. L'école organique n'admet pas sans réserve cette précision mathématique ; elle considère la relativité de la valeur de l'argent, due aux variations du pouvoir d'achat, comme susceptible de fausser la valeur des disponibilités qu'il faudrait alors adapter. Cette école, née en Allemagne à la suite de l'inflation monétaire de 1923, a tiré ses conclusions de la désorganisation économique provoquée par la baisse vertigineuse du pouvoir d'achat du mark. Elle entend remplacer la notion de valeur nominale exprimée en monnaie par la **valeur idéale**. Les réserves faites par l'école organique ne nous paraissent pas pertinentes. Les fluctuations de la valeur de la monnaie telles qu'elles se produisirent en Allemagne ne constituent pas la règle, mais une anomalie exceptionnelle. La monnaie, commune mesure des valeurs, est remplacée par une autre mesure éminemment relative, dans laquelle il faudrait transposer toutes les grandeurs exprimées en monnaie par un calcul à un cours variable par définition. Nous savons d'ailleurs que l'établissement de bilans en valeurs idéales n'a pas toujours eu les effets attendus²⁾.

Nous tenons donc pour exacte l'évaluation faite en valeur nominale monétaire, malgré sa relativité.

2. L'amortissement industriel.

Afin de contre-balancer ce que l'appréciation peut avoir de relatif et d'instable, ainsi que pour mettre l'évaluation à l'abri de l'arbitraire, on recourt généralement à une estimation objective et stable de la valeur initiale des richesses, sur laquelle on opère des amortissements périodiques calculés à l'aide de coefficients empiriques.

L'enregistrement de l'amortissement peut se faire directement dans les comptes des richesses. Dans ce cas, les grandeurs relatées au bilan correspondent à la valeur initiale réduite du montant de l'amortissement. Une autre méthode d'enregistrement, dite méthode indirecte, consiste à faire apparaître la valeur initiale au bilan et à porter l'amortissement dans des comptes de réévaluation, dont les soldes figurent au passif. Les comptes de réévaluation enregistrent donc l'amortissement correspondant à la consommation graduelle de la substance patrimoniale par suite de l'usure, de la

1) Folliet, p. 70.

2) Cf. P.-C. Raffegau et A. Lacaut, *Etablissement des bilans-or*, Paris 1926, p. 125 (cité par Maurer, p. 69).

détérioration, du vieillissement technique et économique des biens ou de la dépréciation des créances et des participations. Les amortissements exercent leurs effets correctifs sur des articles déterminés et individualisés : les placements, les créances et les immobilisations. Ils ne peuvent être utilisés que pour la radiation des actifs disparus. Les comptes de réévaluation et les provisions¹⁾ donnent parfois lieu à des confusions, par suite de certains aspects qui leur sont communs. En effet, les uns et les autres constituent des passifs représentant des engagements de l'entité économique envers elle-même. En outre, les opérations les concernant déploient des effets identiques sur la valeur de la fortune ; dans les deux cas, le processus de constitution occasionne une diminution de la valeur des fonds propres correspondant à la charge économique enregistrée.

Les différences fondamentales qui distinguent les provisions des amortissements résultent du rôle attribué à chacun d'eux et l'ordre dans lequel les faits se produisent. Par l'amortissement, on enregistre la perte de valeur subie par des actifs réels ; il est donc nécessaire que, par des opérations antérieures à l'amortissement, des grandeurs actives aient été constituées et que, par la suite, ces grandeurs aient perdu de leur valeur. Au contraire, la constitution de provisions sert à enregistrer les conséquences sur la fortune de certains faits économiques attendus. Walb qualifie d'amortissement la réévaluation d'une immobilisation d'actifs par un passif correctif, tandis que si le poste passif prend le sens de « fonds de renouvellement » il devient une provision²⁾.

La distinction entre les comptes d'amortissement et les provisions n'a pas qu'une valeur théorique ; les CFF, pour avoir désigné leur compte d'amortissement par l'appellation vicieuse de « fonds de renouvellement » et en avoir usé comme d'une provision, se sont trouvés en face d'une insuffisance d'amortissement, estimée à 260 millions de francs à fin 1940. Des erreurs de cette envergure conduiraient sans doute une entreprise commerciale privée à la ruine.

On connaît trois systèmes d'amortissement :

L'amortissement fixe consiste à porter les biens à un taux déterminé de la valeur initiale. Cette méthode a pour elle la simplicité d'application ; elle comporte l'inconvénient de ne répartir les charges dues à la dépréciation que sur les deux exercices comptables au cours desquels les biens sont acquis et radiés.

1) Infra, p. 141 et ss.

2) Walb, p. 158.

L'amortissement dégressif s'obtient en appliquant un coefficient fixe d'amortissement au solde comptable, de sorte que l'amortissement absolu diminue régulièrement, mais d'une manière toujours moins prononcée. Il subsiste indéfiniment un solde non amorti. Les données de cette méthode sont inversement proportionnelles à la capacité de service des installations, celle-ci diminuant surtout à la fin de la vie des installations, et directement proportionnelles à leur valeur de liquidation qui diminue rapidement au début, sans être jamais absolument nulle.

L'amortissement constant consiste à appliquer un coefficient fixe à la valeur initiale d'estimation. Les installations se trouvent entièrement amorties dans un temps déterminé. L'amortissement constant repose sur l'idée que les capitaux investis dans les installations permanentes sont perdus et que cette perte est à répartir également sur toute la durée d'usage des installations.

Ces trois systèmes d'amortissement supposent, avons-nous dit, une estimation initiale unique à une valeur stable et objective. Seule la valeur d'acquisition (ou d'établissement) répond à ces exigences ; les valeurs de liquidation et de remplacement sont généralement rejetées comme trop variables et dépourvues d'objectivité.

D'aucuns préconisent un système d'**amortissement variable** par l'application de coefficients fixes d'amortissement au prix de renouvellement. Maurer¹⁾, qui s'inspire de la doctrine organique, donne un exemple d'amortissement de 10 % pendant 10 ans, où les frais d'acquisition s'élèvent à 1000 et les frais de renouvellement, 10 ans plus tard, à 2000. Par des amortissements successifs, variables suivant le prix de renouvellement au moment du calcul, il procède à un amortissement total double du capital investi. L'hérésie de cette méthode est aisée à démontrer, car l'objet de l'amortissement industriel étant uniquement la valeur du capital investi, on ne peut pas amortir les installations pour un montant qui dépasse les frais d'acquisition :

Supposons que le bilan de l'entreprise en question, au début de la période d'amortissement, ne se compose que d'un actif d'une valeur de 1000, constitué par les installations, et d'un passif, de 1000 également, représenté par le capital. Dix ans durant, l'entreprise subit une perte égale à la dépréciation des installations. A la fin de la période d'amortissement, cette entreprise ne possède plus rien, ni installations, ni capital, la dépréciation ayant consommé le capi-

1) Maurer, p. 106 et ss.

tal. La situation résultant de l'amortissement variable de Maurer, après radiation des installations, sera exprimée à l'actif par un découvert de 1000 et au passif par la réévaluation d'installations inexistantes, pour un montant de 1000. Maurer nous explique : « Il » faut que les amortissements soient basés sur le prix de renouvellement, sinon les amortissements ne suffisent pas à remplacer ladite » machine ou installation en cas d'augmentation des prix ; il y aura » alors une perte nette du fait que l'entreprise n'aura pas réussi à » imputer effectivement le total du capital consommé ». Or, nous avons démontré que la conclusion de Maurer repose sur une mineure fausse ; les amortissements basés sur le prix d'acquisition permettent à l'entreprise d'imputer en totalité le capital consommé. Maurer n'a pas tenté d'étayer son jugement sur un exemple où le prix de renouvellement est inférieur aux frais d'acquisition ; il aurait sans doute constaté que l'amortissement calculé sur le prix de renouvellement peut comporter aussi une insuffisance d'amortissement égale à la différence entre ces deux évaluations. De surcroît, la fin de l'amortissement industriel n'est pas de procurer à l'entreprise les moyens de renouveler les installations — cela concerne la trésorerie ou le crédit — ni de constituer des provisions dans ce dessein, mais de répartir les frais d'acquisition ou d'établissement des installations sur une période déterminée par leur durée d'utilisation.

Le Conseil fédéral a exprimé le même avis à l'occasion de son message aux Chambres du 17 septembre 1943, concernant les comptes des CFF ¹⁾. « Le fonds de renouvellement ²⁾ constitue un compte » d'amortissement du capital d'établissement. Il sert à l'évaluation ou » à la rectification des valeurs d'installations. Il exprime ou devrait » exprimer la moins-value du compte d'établissement... Il correspond » à la dépréciation du capital fixe, car l'amortissement ne dépend » pas de la nécessité de renouveler à l'avenir les installations, mais » la moins-value subie par celles-ci dans le passé, moins-value » dont il est la contre-partie. C'est dire que le fonds de renouvellement n'est pas un fonds ou une réserve créée en vue du remplacement des installations. La preuve en est qu'il doit remplir son rôle » — répartir sur les divers exercices de la durée d'usage la perte » due à l'usage — même lorsqu'il est certain que l'objet amorti ne » sera pas remplacé... En comptabilisant l'amortissement annuel » (moins-value sur les installations), on obtient, d'une part, la rectification de la valeur d'installations dans le bilan par voie de réduction équivalente au montant de la dépréciation subie et, d'autre

1) F. F. 1943 I, p. 828 et ss.

2) Appellation vicieuse du compte d'amortissement des CFF.

» part, l'imputation sur le compte de profits et pertes du montant de
» la dépréciation de l'installation afférent à chaque exercice ».

« L'amortissement industriel se manifeste dans le bilan par un
» déplacement de valeur. Théoriquement, la valeur des installations
» diminue exactement du montant dont s'accroissent les disponibi-
» lités... Il se produit une transformation de capital immobilisé en
» capital liquide. A l'échéance de la période d'emploi, les montants
» inscrits au compte de construction doivent avoir été ramenés à
» zéro, tandis que les disponibilités doivent atteindre une somme
» égale aux frais d'acquisition ou d'établissement de l'installation
» amortie. Si l'entreprise entre en liquidation, ces ressources dispo-
» nibles sont affectées au remboursement de l'emprunt contracté
» précédemment en vue de l'acquisition de ladite installation. Si, au
» contraire, l'entreprise doit continuer à être exploitée, c'est le pro-
» cessus inverse de l'amortissement qui se déroule au point de vue
» comptable... Les fonds liquides se transforment de nouveau en
» installations ; la fortune demeure telle quelle, car il ne s'est produit
» qu'un déplacement dans les articles de l'actif du bilan ».

III. LES ÉLÉMENTS DU BILAN

1. Introduction.

Les éléments constituant le patrimoine se répartissent en deux grandes catégories qui sont l'actif et le passif, divisées chacune en un certain nombre de groupes plus ou moins différenciés.

Le groupement et la différenciation des articles constituant l'actif n'offrent généralement pas de difficultés particulières : suivant le degré de leur disponibilité, les actifs réels sont groupés en disponibilités, placements et immobilisations. Ces groupes principaux sont divisibles et subdivisibles en une variété sans limite suivant les buts assignés au bilan, le genre de l'entité économique considérée, l'importance des postes qui les composent. Lorsque les déficits ont absorbé tous les apports, la fortune devient négative ; elle figure alors aussi à l'actif du bilan et prend le nom de découvert. Enfin, se situant entre les actifs réels et le découvert, peut exister un groupe constitué par les non-valeurs : celles-ci sont les charges économiques qui ont absorbé des actifs réels et dont le compte des variations de la fortune n'a pas encore été débité. Il s'agit donc de charges (pertes ou frais) différées qui représentent les engagements des exercices à venir envers l'exercice courant.

Le passif du bilan se compose des réévaluations, des fonds étrangers, des provisions, des réserves et de la fortune nette. La différence entre les grandeurs passives composant ces groupes n'apparaît pas toujours avec netteté. Cela tient au fait que les opérations économiques enregistrées présentent des analogies spécifiques qui confèrent à la nature des comptes une sorte de progression continue évoluant, par degrés insensibles, des amortissements industriels à la fortune nette. Chacun des groupes du passif présente toutefois des particularités qui lui sont propres.

Trois classes de postes passifs doivent d'emblée être faites : les fonds étrangers, les fonds propres et les postes constituant, à différents titres, des engagements de l'entreprise envers elle-même. Les fonds étrangers s'appellent les dettes ; les engagements de l'entreprise envers elle-même comprennent les réévaluations et les provisions ; les fonds propres se composent de la fortune nette et des réserves. Dans les bilans des corporations publiques, on fait si mal la distinction entre ces divers éléments qu'il n'est certes pas inutile d'en définir la nature.

2. Les fonds étrangers.

Les dettes sont des obligations pécuniaires à l'égard de tiers, c'est-à-dire de créanciers. Cette notion, si élémentaire soit-elle, est souvent insuffisamment prise en considération dans le choix de dénominations et dans le groupement des postes au bilan. Terrier, par exemple, propose de grouper, sous la dénomination de « passif administratif », ce qu'il appelle les dettes courantes : créanciers divers, comptes de dépôts et fonds spéciaux, restes passifs¹⁾. A cette classification, nous objectons que seuls les créanciers divers et les dépôts représentent des dettes ; les fonds spéciaux appartiennent à la catégorie des fonds propres ou à celle des provisions²⁾ et les restes passifs sont des postes transitoires qui représentent des engagements purement comptables d'un exercice envers les suivants.

Dans son important traité sur le remboursement des emprunts publics, Jèze expose les différentes possibilités de classification des dettes de l'Etat. « Le facteur temps, dit-il, est considéré, dans la » pratique, comme le plus important : c'est à ce point de vue que » l'on se place pour faire, dans les documents publics, la classifica- » tion des éléments de la Dette publique en trois grandes catégo-

1) Terrier, p. 126 et 127.

2) Infra, p. 141 et ss.

» ries : Dette consolidée, Dette amortissable, Dette flottante »¹⁾). La dette consolidée, au sens consacré par le budget français, concerne la dette perpétuelle, appelée encore inscrite. Nous devons préciser que la dette dite publique s'entend de celle qui procède de l'emprunt ; elle ne comprend pas les obligations ordinaires et courantes de l'Etat envers les particuliers et que Jèze appelle la dette administrative²⁾).

La Suisse ne connaît ni la dette perpétuelle, ni la dette viagère ; les emprunts inscrits au livre de la dette sont également remboursables. Sous la dénomination de dette consolidée, on entend les emprunts remboursables à long terme, à moyen terme et par annuités. La dette flottante comprend tous les autres fonds étrangers, y compris la dette administrative.

Nous estimons qu'il est rationnel de classer les engagements financiers de l'Etat en deux groupes, la dette publique et la dette administrative, pour faire ressortir, d'une part, les obligations juridiques qui proviennent de la nécessité qu'a l'Etat de se procurer par l'emprunt les fonds destinés à couvrir les dépenses que les recettes ne couvrent pas encore et, d'autre part, les fonds étrangers résultant de l'activité administrative de l'Etat. On ne peut qu'approuver en outre la méthode adoptée en Suisse consistant à distinguer la dette dite consolidée des emprunts à court terme, c'est-à-dire à subdiviser la dette publique d'après le facteur temps.

3. Les fonds propres.

« La simple représentation de l'exécution budgétaire des recettes et des dépenses et du solde actif ou passif provenant de la composition quantitative de ces deux éléments ne donnerait qu'une idée fragmentaire de l'évolution financière... Elle indiquerait la cause sans mentionner les conséquences qu'il importe avant tout de savoir : l'état de fortune qu'ont amené les opérations financières de l'exercice »³⁾). L'état de fortune n'est pas seulement fonction des opérations financières ; d'autres facteurs interviennent encore dans sa formation, tels les amortissements industriels, la constitution ou l'emploi de provisions, les pertes et les profits de toute nature.

La fortune nette peut être positive ou négative. Positive, elle est exprimée au compte capital qui figure au passif du bilan ; néga-

1) Jèze 4, p. 12.

2) Jèze 5, p. 197.

3) Favre, p. 112.

tive, elle apparaît à l'actif sous le nom de découvert. Pratiquement, l'Etat seul peut prétendre à une situation viable avec un découvert, tandis qu'une semblable situation obligerait un chef d'entreprise à déposer son bilan. La fortune des corporations publiques a un sens particulier. La confiance en l'Etat n'est pas conditionnée par sa seule situation de fortune, mais aussi, voire surtout, par la situation économique de ses ressortissants ; la Suisse nous en fournit un exemple frappant : les emprunts fédéraux connaissent le succès malgré l'existence d'un important découvert. Ce fait s'explique : les charges de l'Etat sont principalement les effets de son activité de distribution et les revenus, les effets de son activité de perception ; le capital ou le découvert du bilan d'Etat donne donc la mesure de l'effort fiscal accompli ou, plus précisément, le degré de suffisance ou d'insuffisance de cet effort. Le découvert est en quelque sorte un engagement de la communauté envers le sujet de droit qu'est l'Etat.

On admet en comptabilité que les réserves (Rücklagen) sont un des aspects possibles de la fortune, une partie des fonds propres affectée à un usage particulier et retranchée de la fortune nette. Walb les appelle des « Dispositionsfonds » ¹⁾. Généralement fonction des résultats périodiques, on les constitue par des bénéfices non distribués ; Weidmann dira : « Reserven sind noch nicht verteilte » Gewinne. Sie erhöhen das Eigenkapital » ²⁾, opinion que Maurer exprime en ces termes : « ...les réserves se forment en accumulant » des bénéfices nets au lieu de les verser aux ayants droit » ³⁾.

La constitution de réserves ne modifie pas le rapport entre les charges et les revenus. Si les réserves sont investies dans l'exploitation (réserves non couvertes), les fonds propres se substituent alors aux fonds étrangers dans l'acte de financement. Lorsque les réserves constituées sont supérieures aux bénéfices réalisés, on provoque seulement une diminution de la fortune nette, par une redistribution des fonds propres en leurs composants ; de telles réserves n'exercent aucun effet sur la valeur patrimoniale et sur la situation financière de l'entité économique.

Disons pour terminer qu'il faut distinguer les réserves des provisions. « Les réserves sont des économies ; les provisions correspondent soit à des dettes éventuelles, soit à des pertes probables sur » certains éléments d'actif » ⁴⁾.

1) Walb, p. 158 et ss.

2) Weidmann, Gloor et Giroud, p. 7.

3) Maurer, p. 110.

4) Larousse commercial illustré, 1930, « Réserves ».

4. Les provisions.

Les provisions naissent de la présomption de dépenser ou de perdre, c'est-à-dire de l'enregistrement de charges économiques relatives à des faits qui se produiront avec quelque certitude dans un avenir plus ou moins lointain. Cet enregistrement a pour but de répartir dans le temps l'imputation des frais effectifs en tenant compte des conséquences que l'avenir exerce sur la situation présente de la fortune. Les provisions représentent donc des engagements de l'exercice courant envers les exercices qui suivent¹⁾ ; elles exercent leurs effets correctifs sur des actifs indéterminés ou des obligations juridiquement imparfaites et constituent au passif du bilan une catégorie de comptes comparable à celle des non-valeurs figurant à l'actif ; par rapport aux faits qu'elles concernent, les provisions sont des charges anticipées, les non-valeurs étant des charges différées.

La précision de l'analyse opérée sur la marche de l'entité économique et sur sa situation de fortune dépend en partie de l'exactitude avec laquelle sont évalués les montants versés ou repris aux provisions. Si, dans certains cas, cette évaluation est d'une exactitude toute mathématique, fréquemment, la valeur des provisions repose sur des estimations moins objectives. Par exemple, les engagements courus, mais non échus, peuvent être enregistrés avec exactitude ; certains revenus, recettes ou profits, comme les bénéfices comptables appelés à être résorbés ultérieurement, permettent de mesurer la valeur des versements à effectuer aux provisions ; les prestations futures résultant de contrats d'assurance ne reposent que sur des coefficients empiriques et des probabilités ; certains risques, enfin, ne se prêtent qu'à une estimation très approximative. Il n'y a qu'une norme impérative se rapportant à l'évaluation, mais elle est essentielle : les versements aux provisions étant des frais naturels, le résultat plus ou moins favorable des exercices, dont ils sont un des facteurs déterminants, ne peut nullement en influencer la valeur ; la charge économique probablement subie est le seul élément d'évaluation à considérer, quelles qu'en soient l'incertitude et la relativité. La surévaluation des provisions crée en fait des réserves cachées.

Le rendement est à la fois la condition et la raison d'exister de l'entreprise commerciale. Sa capacité financière se mesure à la valeur des fonds propres. Seul l'enregistrement des frais en tenant compte de l'avenir, c'est-à-dire en constituant des provisions, lui permet d'évaluer sa fortune, d'en mesurer les variations et d'analyser les fluctuations de son rendement.

1) Cf. Walb, p. 158.

L'Etat, par contre, en sa qualité d'institution d'intérêt général, ne poursuit pas un but lucratif et son efficacité économique ne se mesure pas à l'échelle de ses bonis ou de ses déficits. On ne calcule donc pas l'effet de son activité sur sa propre situation économique en vue de déterminer le rendement. Le compte de pertes et profits exprime seulement le rapport périodique existant entre la perception des biens et leur distribution, autrement dit entre la fiscalité et le coût des services que rend l'Etat à la communauté. Ainsi, les provisions auront pour effet d'établir, non pas le bénéfice ou le déficit proprement dit, mais le rapport périodique réel entre les charges et les revenus de l'Etat en considération de ses tâches à plus ou moins longue échéance.

Quant aux comptes de la fortune nette, ils prennent un sens un peu différent en économie publique qu'ils n'ont en économie commerciale ; ils expriment moins la situation économique de l'entité que le rapport apériodique entre la perception et la distribution ou, si l'on veut, la situation de débiteur à créancier entre le contribuable et l'Etat. En effet, quand celui-ci possède une fortune, on peut dire qu'il a perçu davantage qu'il n'a distribué. En revanche, si la fortune est négative, si un découvert apparaît au bilan, on doit considérer que, la perception ayant été inférieure à la distribution, le contribuable a contracté une dette.

La constitution de réserves sous-entend l'intention d'affecter une partie des deniers publics à des buts déterminés. Ce faisant, la corporation publique agit davantage comme le particulier en économie domestique que comme l'entreprise privée en économie commerciale ; elle diminue la valeur des fonds propres qui sont inconditionnellement disponibles. Toutefois l'Etat peut être appelé à constituer de telles réserves, même à défaut d'une fortune ou en présence d'un découvert, ce qui, pour l'entreprise privée, constituerait un véritable paradoxe. La constitution de réserves par l'Etat revient donc finalement à charger certaines périodes ou certaines générations des dépenses qu'occasionneront la réalisation de projets, l'accomplissement de tâches à venir, la distribution future de biens. On obtient le même résultat en constituant des provisions ; cependant, les réserves n'agissent que sur la situation de la fortune nette, tandis que la constitution de provisions maintient en rapport constant les résultats périodiques et les résultats apériodiques, c'est-à-dire la somme des charges et des revenus et le compte de la fortune.

Indépendamment de la similitude causale des réserves et des provisions constituées par l'Etat, on doit à la vérité de dire qu'il est

souvent malaisé de déterminer si ces grandeurs passives représentent une partie des fonds propres affectés à des buts déterminés ou des capitaux en voie de consommation que les revenus doivent reconstituer. Nous serions plutôt enclins à leur attribuer le caractère de capitaux en voie de consommation, en vertu même de l'intention que manifeste ainsi l'Etat de charger par anticipation certains exercices comptables. Dans la mesure où les causes, les effets et la nature des réserves de l'Etat n'offrent pas de caractéristiques bien nettes permettant de les distinguer des provisions, on doit reconnaître aux grandeurs passives destinées à la couverture de charges éventuelles le caractère de provisions, même si le capital ne saurait être rigoureusement considéré comme déjà consommé ; la seule réserve de l'Etat sera en principe sa fortune nette.

Par définition, les réserves étant une partie de la fortune, les opérations les concernant ne modifient pas la valeur des fonds propres, mais interviennent seulement dans leur répartition comptable. Elles n'affectent donc pas le compte de pertes et profits. En revanche, les versements aux provisions déploient leurs effets sur la valeur du capital propre : ils réduisent le bénéfice ou augmentent le déficit. Le résultat économique apériodique n'est toutefois pas modifié, les prélèvements sur les provisions déployant un effet contraire à celui des versements. La réduction du bénéfice (ou l'augmentation du déficit) peut être absolue ou relative ; elle est absolue lorsque les versements aux provisions se font par des prélèvements sur des comptes économiques ; elle est relative si les versements, revêtant la forme de l'affectation de recettes ou de profits, consistent à ne pas enregistrer certains revenus au compte de pertes et profits. La modification relative du résultat d'un exercice, exacte au point de vue du bilan, procède d'un enregistrement défectueux quant à la valeur descriptive du compte des variations de la fortune en général et à l'exactitude du compte financier en particulier. En effet, en comptabilisant des recettes directement aux provisions, contrairement au principe de l'universalité du budget, la somme des recettes enregistrées au compte financier est réduite d'autant ; le résultat financier reporté au compte de pertes et profits est alors faux. Si l'on est en présence d'un excédent de recettes, l'amointrissement des revenus exprimés au compte des variations de la fortune est compensé par un amointrissement équivalent des charges dû au fait que le compte de pertes et profits n'est pas débité du virement aux provisions. Si le résultat financier est un excédent de dépenses, la somme des charges et des revenus reste inchangée, mais alors on qualifie d'excédent de dépenses une charge causée par un versement aux provisions.

B. EXPOSÉ DESCRIPTIF ET CRITIQUE

I. LE BILAN EN GÉNÉRAL

1. Historique.

Jusqu'en 1914, la Confédération n'a pas publié de bilan, au sens usuel du terme. Les comptes des éléments de la fortune constituaient le « compte-capital ». Le mot capital est employé ici comme un terme général désignant les comptes qui ne reflètent pas les dépenses et les recettes budgétaires, ni ceux relatifs aux fonds spéciaux. Un extrait du compte-capital paraît dans les comptes d'Etat sous le titre de « résumé du mouvement des capitaux ». Les comptes relatifs aux fonds spéciaux sont publiés sous la dénomination de « compte des fonds spéciaux ».

Le résumé du mouvement des capitaux est ce qu'on pourrait appeler la balance des sommes et des soldes de comptes de tous les éléments de la fortune. Ces éléments y sont énumérés l'un sous l'autre, le passif faisant suite à l'actif ; ils sont répartis en groupes systématiques selon l'analogie spécifique qu'ils présentent. Les groupes de l'actif sont les suivants : Immeubles, Capitaux placés, Capitaux d'exploitation portant intérêt, Provisions et avances non productives d'intérêt, Créances diverses, Compte de l'inventaire, Banque nationale, Caisse d'Etat fédérale. Au passif figurent quatre groupes : Emprunts fédéraux, Obligations et coupons non remboursés, Fonds spéciaux (ne concerne que l'avoir en compte des fonds spéciaux, c'est-à-dire sans la valeur des placements en titres), Divers. Sur deux pages en regard, le résumé indique la valeur de chaque article relaté au bilan à la fin de l'exercice précédent, l'augmentation et la diminution de cette valeur en cours d'exercice et l'état à la clôture des comptes. Les motifs de l'augmentation et de la diminution de valeur sont brièvement exposés en regard des chiffres.

Les soldes à la fin de l'exercice précédent et à la clôture des comptes sont additionnés séparément pour l'actif et le passif. La différence entre l'actif et le passif indique la valeur de la fortune. Au contraire, les chiffres du mouvement (augmentation et diminution) sont additionnés actif et passif réunis. La différence entre l'augmentation totale et la diminution totale fait ressortir le bénéfice ou le déficit du compte capital¹⁾ sous le nom de solde actif

1) Cf. p. 24.

du compte-capital pour l'un et solde passif pour l'autre. Le résultat de l'exercice n'est nulle part relaté ; on peut l'extraire du résumé du mouvement en comparant la fortune nette à la fin de l'exercice précédent et à la fin de l'exercice courant.

Le but évident que l'on vise par l'établissement du résumé du mouvement des capitaux est, comme pour le compte d'administration, de présenter les comptes pour approbation ; on ne peut cependant dénier toute valeur analytique au résumé du mouvement qui donne un aperçu détaillé des effets de l'activité de l'administration sur les biens, les droits et obligations et sur la valeur de la fortune.

Le compte des fonds spéciaux est conçu très exactement selon la formule du résumé du mouvement. En outre, en regard de la valeur des fonds à la fin de l'exercice précédent et de celle-ci à la clôture, figurent les montants des placements en titres et ceux des avoirs en compte auprès de la Caisse d'Etat. Le compte des fonds spéciaux est indépendant de la comptabilité de la Confédération proprement dite, ce qui explique pourquoi le résumé du mouvement des capitaux, sauf en ce qui concerne les « soldes dus par la caisse fédérale » ne fait état ni des placements en titres, ni de la valeur des fonds spéciaux.

L'introduction, en 1914, de la comptabilité en partie double eut pour effet de modifier l'agencement des comptes et leur publication aux comptes d'Etat. Le compte capital groupe dès lors tous les comptes des éléments, de la valeur et des variations de la fortune, à l'exclusion des rubriques budgétaires qui constituent le compte d'administration. Dans les comptes d'Etat, sous le titre de compte capital, nous trouvons le compte de clôture, le bilan et ses annexes. Celles-ci sont : le compte des immeubles, les débiteurs, les créanciers, les provisions pour échéances futures, le compte de l'Inventaire et les fonds spéciaux.

Le bilan. Sauf quelques modifications de détail, le bilan de la Confédération s'est présenté, 25 années durant, dans la forme qu'il revêt au compte d'Etat pour 1939 ¹⁾.

Le bilan donne un aperçu concis de la situation de l'Etat « au » double point de vue du patrimoine et de la provenance de ce « patrimoine »²⁾ ; il est sans doute une heureuse innovation due à la réforme de 1914. Toutefois, il n'est pas sans laisser à désirer quant à son exactitude interne et externe, à sa clarté et à sa continuité, comme nous le démontrons au chapitre consacré à son étude critique. Les lacunes sont principalement dues au fait qu'il n'a pas suivi

1) Cf. p. 146 et 147.

2) Gomberg 3, p. 96.

Passif.

I. Emprunts fédéraux

- A. pour le compte de l'administration fédérale
 - a. à s. Emprunts de 1903 à 1939.
- B. pour le compte de l'administration des chemins de fer fédéraux
 - a. à c. Emprunts de 1936 à 1938.

II. Dette flottante

- a. Administration des postes suisses.
- b. Caisse d'assurance des fonctionnaires, employés et ouvriers fédéraux.
- c. Banque d'escompte suisse, Genève.
- d. Rescriptions.

III. Fonds spéciaux

- a. Fonds spéciaux.
- b. Dépôts.

IV. Obligations et coupons échus non encore acquittés

V. Compte d'amortissement

- a. Sur immeubles.
- b. Sur débiteurs.

VI. Créanciers divers

VII. Cautionnements

- en titres ¹⁾
- en espèces.

VIII. Soldes passifs

IX. Provisions pour échéances futures

X. Réserves

Réserve de l'administration des postes, des télégraphes et des téléphones.

1) Cautionnements : ces postes concernent les sûretés fournies par des tiers sous la forme de titres, carnets d'épargne ou autres valeurs individualisées, dont le montant, inscrit en avant-colonne, ne figure que pour mémoire.

l'évolution de l'activité de l'Etat. Les catégories de comptes, élaborées à l'époque révolue de la comptabilité camérale, ont graduellement englobé toutes espèces de postes nouveaux, au détriment de l'analogie naturelle.

Une balance des mouvements fait suite au bilan proprement dit. Sa composition est semblable à celle adoptée pour le « résumé du mouvement des capitaux » que l'on trouvait au compte d'Etat avant 1914 : solde des comptes à la fin de l'exercice précédent, augmentation et diminution en cours d'exercice, solde des comptes à la fin de l'exercice courant. Les groupes de la balance du mouvement correspondent à ceux du bilan, mais, pour certains postes du moins, développés à un degré supérieur. Enfin, les immeubles, les débiteurs, les créanciers, les provisions et l'inventaire du mobilier sont exposés en détail, suivant la même formule que celle de la balance des mouvements.

Le compte des fonds spéciaux ne présente en lui-même aucune différence d'avec celui de la comptabilité camérale. Par contre, depuis 1914, il n'est plus distinct du compte capital ; les fonds spéciaux figurent au passif du bilan pour leur valeur totale et les placements sont relatés à l'actif.

A la question du Conseil fédéral : « La confection du budget et » du compte d'Etat répond-elle aux nécessités d'un exposé clair et » précis de l'administration des finances et de la situation de fortune » de la Confédération », la commission des économies, dans son rapport du 28 février 1938, relève en substance qu'il n'existe pas de budget pour le compte capital, qu'il ne peut pas en exister ; l'étude de ce compte se limite à la question du groupement des articles au bilan.

Les remarques et suggestions des experts relatives au bilan proprement dit concernent généralement le groupement défectueux des articles du bilan. Des avoirs difficilement réalisables que la Confédération possède auprès d'établissements financiers figurent parmi les disponibilités. Des prêts accordés à titre de secours et des participations de l'Etat sont groupés à tort sous la dénomination de « titres et placements » ; les experts suggèrent de constituer des groupes distincts pour les prêts et pour les participations. Parmi les « débiteurs divers » se trouvent certains avoirs d'une valeur douteuse et les « créanciers divers » englobent les engagements financiers proprement dits et les provisions. Enfin, pour déterminer le total des engagements de la Confédération, il serait indiqué, selon les experts, que le bilan fût état des obligations conditionnelles résultant d'engagements en faveur des CFF, de la Régie des alcools et des autres

établissements en régie, engagements assimilables aux cautionnements ou aux garanties.

Considérant qu'effectivement le bilan ne répondait plus « aux » nécessités d'un exposé clair et précis de l'administration des finances et de la situation de fortune de la Confédération », on procéda à une refonte complète du bilan de l'exercice 1940.

Il se distingue de l'ancien bilan par la numérotation de ses groupes, ainsi que par l'ordre méthodique de sa construction.

B I L A N ¹⁾

ACTIF	PASSIF
1 Disponibilités	3 Dette flottante
1.0 Caisse	3.0 Rescriptions
1.1 Compte de chèques postaux	3.1 Obligations et coupons échus
1.2 Banque nationale	3.2 Créanciers et dépôts
1.3 Avoirs en banque	
1.4 Avoirs à l'étranger	
2 Placements	3 Dette consolidée
2.0 Titres	3.5 Emprunts par obligations
2.1 Hypothèques	3.6 Créances inscrites au livre de la dette
2.2 Prêts et avances	3.7 Autres emprunts
2.3 Participations	
2.5 Stocks et approvisionnement.	4 Comptes de réévaluation
2.6 Mobilier et matériel	4.0 Créances et participations
2.7 Terrains et bâtiments	4.1 Terrains et bâtiments
5 Comptes internes	5 Comptes internes
5.0 Chemins de fer fédéraux	5.1 Administration des PTT
5.1 Administration des PTT	5.2 Autres établissem. en régie
5.2 Autres établissem. en régie	5.3 Caisses d'assurance du personnel
5.5 Divisions de l'administration	5.5 Divisions de l'administration
5.8 Economie de guerre	5.6 Liquidation du matériel de l'armée
5.9 Actifs transitoires	5.7 Don suisse pour les victimes de la guerre
	5.9 Passifs transitoires

1) Compte d'Etat pour 1946.

ACTIF	PASSIF
6 Comptes d'ordre	6 Comptes d'ordre
6.1 Cautionnements	6.2 Cautions
6.3 Créances et approvisionnements	6.4 Engagements
6.5 Compte d'ordre (ad 6.4)	6.6 Compte d'ordre (ad 6.3)
6.7 Placements des fonds sous gérance spéciale	6.8 Fonds sous gérance spéciale
9 Découvert	9 Fonds et provisions
9.8 A amortir par le compte d'administration	9.0 Fonds spéciaux de la Confédération
9.80 D'après le plan d'amortissement	9.1 Fonds centraux de compensation
9.81 Déficit des comptes d'Etat	9.4 Provisions
9.83 Aide aux chemins de fer privés	
9.84 Dégrèvement des CFF	
9.9 A amortir par des recettes extraordinaires	
9.90 Création de possibilités de travail	
9.91 Renforcement de la défense nationale	
9.92 Service actif	
9.93 Organisation de l'économie de guerre	
9.94 Mesures propres à assurer la sécurité du pays	

2. La clarté.

Les groupes des bilans antérieurs à 1940 résultaient de la réunion simple des comptes en catégories analogues. Depuis 1940, **le groupement** des comptes se fait en quatre degrés de généralité.

Ce système permet un **développement** différentiel très souple. Au bilan général, un exemple caractéristique du développement différentiel nous est fourni par le groupe « 9 découvert » qui est subdivisé jusqu'au deuxième degré de généralité, tandis que les autres groupes ne contiennent que des séries du troisième degré. Selon les besoins, le bilan de la Confédération peut être développé dans l'une quelconque de ses parties, en considération des buts visés par son établissement. Sans tenir compte de l'homogénéité des groupes, nous relevons combien est judicieux le développement

qui, au même degré de généralité, fait apparaître les articles importants. Dans les comptes internes, par exemple, ceux des CFF, des PTT, de la Régie des alcools et des caisses d'assurance sont séparés des divisions de l'administration. Dans les comptes de la fortune, le découvert est subdivisé en ses composants : création de possibilités de travail, dépenses militaires extraordinaires, économie de guerre, mesures propres à assurer la sécurité du pays. Les fonds centraux de compensation sont distincts des fonds spéciaux et des provisions.

La numérotation des postes du bilan repose sur la double classification spécifique et administrative des comptes. Tandis qu'au budget l'organisation administrative constitue l'élément primaire de la numérotation, au bilan elle cède sa place à la classification spécifique.

Pour la numérotation des groupes spécifiques, qui est strictement décimale, on fait usage de nombres de quatre chiffres. Le premier chiffre désigne les groupes généraux, les trois suivants servant à numéroter leurs divisions et subdivisions.

Les groupes de comptes au degré supérieur de généralité ne sont pas classés et numérotés en considération des deux grands secteurs du bilan, l'actif et le passif, mais progressent suivant le degré d'abstraction des valeurs relatées, à savoir :

1. disponibilités
2. placements
3. dette flottante et dette consolidée
4. comptes de réévaluation
5. comptes internes (actifs et passifs)
6. comptes d'ordre (actifs et passifs)
9. découvert, fonds et provisions.

Une certaine symétrie a été établie entre les groupes de l'actif et du passif. Les groupes 1 à 4 englobent les comptes des biens réels, des créances et des dettes. Ils sont classés dans l'ordre décroissant de leur disponibilité ou de leur exigibilité. Aux disponibilités correspond la dette flottante, aux placements la dette consolidée. Le groupe 5 représente les actifs et passifs résultant des rapports des administrations entre elles. Au groupe 6 figurent les actifs et passifs sans valeur réelle enregistrés pour mémoire. Les groupes 7 et 8, qui concernent les dépenses et les recettes extra-

budgétaires ont été supprimés au compte d'Etat de 1946, par suite de l'unification des comptes financiers. Enfin, le groupe 9 englobe les comptes de la fortune.

Les treize groupes généraux sont divisés en 10 catégories, numérotées de 0 à 9, résultant du groupement des comptes au troisième degré de généralité. Le groupe général « 2 Placements » se compose par exemple des catégories suivantes du troisième degré :

- 0. Titres
- 1. Hypothèques
- 2. Prêts et avances
- 3. Participations
- 5. Stocks et provisions
- 6. Mobilier et matériel
- 7. Terrains et bâtiments

Ces catégories résultent à leur tour de la réunion des séries que forment les comptes groupés au deuxième degré de généralité ; elles sont aussi numérotées de 0 à 9. Ainsi, la catégorie « Prêts et avances » se compose de 7 séries du deuxième degré, à savoir :

- 0. Etranger
- 1. Cantons
- 2. Agriculture
- 3. Transports
- 4. Commerce, industrie et divers
- 5. Particuliers
- 6. Prêts consentis par les fonds spéciaux.

Ces séries sont constituées par la réunion des classes analogues de comptes groupés au premier degré de généralité. La série « Transports » comprend :

- 0. Entreprises de transport dans la gêne
- 1. Secours de crise et de guerre
- 2. Crédits d'exploitation et de construction
- 3. Prêts pour l'électrification
- 4. Prêts pour l'électrification, intérêts en suspens

5. Aide aux chemins de fer privés, rénovation technique
6. Aide aux chemins de fer privés, redressement financier
9. Prêts contre papiers-valeurs.

A la classification spécifique succède la classification administrative des comptes, pour laquelle on fait usage des numéros de services de trois chiffres adoptés pour le plan administratif des comptes concernant le budget.

Finalement, les comptes sont eux-mêmes numérotés individuellement de 1 à 99 par service administratif et au sein de chacune des classes spécifiques du premier degré de généralité.

Pour illustrer cette description, nous prendrons l'exemple d'un compte attribué à l'Office des transports, où sont enregistrés les prêts accordés à la compagnie de chemin de fer X, dans la gène ; il portera le numéro 2 230 802. 1 qui s'énonce :

2 — 230 — 802 — 1	et signifie :
2	placements
2	prêts et avances
3	transports
0	entreprises de transport dans la gène
802	Office des transports
1	chemin de fer X

La stabilité des groupes principaux est absolue. Suivant les besoins, certaines subdivisions sont supprimées ou de nouvelles sont constituées. Cependant, la nature des comptes ne varie pas beaucoup, de sorte que la stabilité des subdivisions, même au premier degré de généralité, est très grande.

3. La continuité.

Il n'existe aucune prescription relative à l'établissement du bilan de la Confédération qui, directement ou indirectement, régit le **continuité externe**. Depuis 1850 et jusqu'en 1939, c'est-à-dire pendant près d'un siècle, la forme du bilan est cependant restée sans modification appréciable. Certains faits particuliers ou des situations passagères influencèrent parfois le groupement des articles ou la terminologie. Par exemple, l'absorption du capital propre et l'apparition du découvert en 1914, les dépenses extraordinaires dues à la première guerre mondiale ou les difficultés financières de la Confédération au cours des vingt années précédant la réorganisation comptable ont imprégné les bilans d'une certaine instabilité termi-

nologique. Il s'agit là de faits isolés. Le bilan, jusqu'en 1939, se caractérise par une étonnante stabilité. Celle-ci ne reflète pas, il s'en faut de beaucoup, la situation économique, ni ne résulte de la perfection du bilan ; elle provenait uniquement de la stagnation des méthodes et des conceptions. Preuve en soit le bouleversement de 1940 qui donne la mesure exacte de l'archaïsme du style. Nous avons qualifié d'étonnante cette stabilité de 90 ans, car le bilan de 1850 n'en portait pas les germes. En effet, les désignations de groupes étaient pour la plupart d'une portée restreinte par excès de particularisation. Très rapidement leur insuffisance à englober les comptes nouveaux devait nécessiter la création d'autres groupes. Si tel ne fut pas le cas, il faut en chercher les raisons dans le fait qu'on maintint la forme du bilan au détriment de son exactitude.

Sous réserve des défauts initiaux portant atteinte à la clarté et à l'exactitude, le bilan, tel qu'il est présenté en 1940, est assuré d'une saine continuité. Les mérites de la nouvelle disposition sont la recherche de l'universalité, la constitution de groupes extensibles procédant d'un ordre méthodique et l'emploi de désignations générales.

La continuité interne des bilans de la Confédération est assurée par plusieurs dispositions législatives concernant l'évaluation des grandeurs économiques et leur expression en monnaie au bilan, à savoir :

l'ordonnance concernant l'établissement et la tenue à jour des inventaires pour les administrations fédérales, du 18 décembre 1922 ;

l'ordonnance concernant les inventaires dans les établissements en régie du département militaire fédéral, du 28 avril 1923 ;

l'ordonnance du 30 septembre 1929 rendue en exécution de la loi fédérale du 28 juin 1928 sur le placement des capitaux de la Confédération et des fonds spéciaux ;

l'AF concernant l'estimation des immeubles de la Confédération, du 27 juin 1902, modifié partiellement par l'AF du 18 juin 1908 ;

l'ACF concernant l'amortissement des bâtiments, des installations d'exploitation et des biens meubles dans l'administration des PTT, du 19 avril 1945.

Ces dispositions concernent exclusivement l'évaluation des placements et des immobilisations. Nous devons regretter l'absence de législation au sujet des autres éléments de l'actif et du passif ; rien n'assure la continuité interne des comptes de la fortune, des provi-

sions, des fonds spéciaux, des réserves, ni ne met le bilan à l'abri de l'arbitraire et de l'opportunisme.

4. La sincérité.

Il n'y a pas lieu de mettre en doute à priori l'intégrité et l'exclusivité du bilan de la Confédération. On ne peut toutefois en établir l'existence qu'en comparant le journal, la balance des sommes et le bilan. Cette tâche est du ressort du Contrôle des finances, dont la sphère d'activité s'étend au « contrôle de la comptabilité centrale » du département des finances sur la base des bilans mensuels établis par cette dernière »¹⁾. Nous avons démontré par ailleurs que les méthodes d'établissement du bilan s'opposent à toute atteinte à ces deux principes²⁾.

L'intégrité du bilan peut s'entendre aussi dans un sens large si l'on considère non seulement la comptabilité, mais encore l'ensemble des cellules d'une entité économique. Le système de l'enregistrement direct dans les comptes, introduit progressivement depuis 1940 et consacré par les dispositions de l'article 10 de l'ordonnance concernant les services de caisse, de paiements et de comptabilité dans l'administration, est un puissant moyen de réaliser l'intégrité du bilan. Celle-ci laissera cependant toujours à désirer, tant que le bilan général et les bilans annexes³⁾ ne seront pas établis uniformément, de façon à pouvoir les fondre en un bilan absolument complet.

Quant à l'exactitude, on ne l'obtient que par l'observation stricte des règles d'évaluation des grandeurs économiques et de leur groupement en séries analogues. La critique du bilan à ce point de vue nécessite l'étude particulière de chacun de ses postes.

II. LES VALEURS ACTIVES

1. Introduction.

Sont des disponibilités, les choses ou l'argent immédiatement réalisables. Placement signifie manière de disposer d'un capital contre intérêt. Les placements revêtent la forme de prêts, de participations, d'acquisitions de valeurs mobilières et d'immeubles. L'in-

1) Art. 4, lit. d, du règlement du 2 avril 1927.

2) Supra, p. 40.

3) Infra, p. 174.

vestissement de capitaux fait, non pas en vue de l'intérêt, mais par suite des nécessités de l'exploitation n'est plus un placement ; il est une immobilisation. Certaines créances nées de devoirs moraux ou contractuels et des rapports journaliers avec les tiers ne sont ni des placements, ni des immobilisations au sens propre ; on les retrouve dans les bilans sous le titre de « débiteurs ».

La dénomination de placements employée au compte d'Etat s'applique à tous les avoirs juridiques et réels momentanément ou définitivement indisponibles, qu'il s'agisse de placements en vue de l'intérêt (titres et prêts hypothécaires, immeubles productifs), de prêts et d'avances à titre onéreux ou gratuit, de participations et d'immobilisations (approvisionnements, mobilier, matériel, terrains et bâtiments).

On ne doit pas se laisser induire en erreur par le terme de « placements » et croire que la Confédération disposait par exemple au 31 décembre 1944 de deux milliards de francs qu'elle s'est efforcée de « placer » ; s'il n'est pas toujours aisé de distinguer les placements des immobilisations parmi les investissements de la Confédération, on peut assurément distinguer les avoirs courants des placements et immobilisations. Les valeurs actives comprendraient dès lors trois catégories distinctes :

- a. les disponibilités (caisse d'Etat, chèques postaux, Banque nationale) ;
- b. les débiteurs (comptes courants, créances diverses, prêts et avances) ;
- c. les placements et immobilisations (titres, hypothèques, participations, approvisionnements, mobilier et matériel, terrains et bâtiments).

L'amortissement indirect des débiteurs, placements et immobilisations apparaissent au passif du bilan sous la dénomination de « comptes de réévaluation ».

2. Placements en valeurs mobilières.

La loi n'autorise les placements en valeurs mobilières que par l'achat des titres suivants ¹⁾ :

- a. les obligations émises ou garanties par la Confédération, les cantons et les communes ;

1) Loi fédérale du 28. 6. 28 sur le placement des capitaux de la Confédération et des fonds spéciaux, article 2.

- b. les obligations et lettres de gage émises par des établissements suisses de crédit foncier dont l'actif est constitué, pour plus de 60 %, par des créances résultant d'opérations de crédit foncier en Suisse ;
- c. les prêts sur gages immobiliers constitués par des cantons, des communes, des corporations privées, des fonctionnaires fédéraux, pour construction d'habitations et, exceptionnellement, par des particuliers. Ils ne peuvent être consentis que sur des biens-fonds situés en Suisse, à l'exclusion des établissements industriels, et pour un montant ne dépassant pas $\frac{2}{3}$ de la valeur du gage ;
- d. les fonds d'États étrangers, à titre exceptionnel.

L'évaluation de ces titres au bilan se fait en principe au cours figurant à l'inventaire de l'exercice précédent, « afin d'éviter autant » que possible les fluctuations des cours d'inventaire »¹⁾. Les titres nouveaux sont inscrits dans l'inventaire à leur prix d'achat ou, s'ils appartiennent à une catégorie déjà représentée, à la valeur moyenne entre le cours d'inventaire de l'année et le prix d'achat des titres nouveaux. « Si, durant le dernier mois de l'exercice, le cours moyen » de la bourse est inférieur à la moyenne ainsi obtenue, le Conseil » fédéral fixera la mesure dans laquelle le cours devra être » amorti »¹⁾.

Le but des achats de titres est évidemment lucratif, mais non spéculatif : les capitaux « doivent être placés de manière à porter intérêt »²⁾ ; placement, non pas achat et vente ; Intérêts, non pas bénéfices sur les cours.

Quant à la **nature des capitaux** pouvant être placés, la loi indique les capitaux disponibles et les avoirs des fonds spéciaux³⁾, ainsi que les disponibilités dans le service des chèques et virements postaux⁴⁾ ; ces dernières toutefois peuvent être soustraites au placement si le Département des finances en requiert la remise, ce qu'il a le droit de faire à titre d'avances soumises à un intérêt convenable⁵⁾. « Une réserve spéciale d'au moins 10 millions de francs » en monnaies divisionnaires d'argent et de nickel pour faire face » aux premiers besoins d'une situation extraordinaire »⁶⁾ n'est pas

1) Ordonnance du 30. 9. 29, rendue en exécution de la loi du 28. 6. 28, article 9.

2) Loi du 28. 6. 28, article 2.

3) Loi du 28. 6. 28.

4) Ordonnance rendue le 15. 11. 10 en exécution de la loi fédérale sur les postes du 5. 4. 10.

5) A. C. F. du 25. 9. 16, article 183.

6) Loi du 28. 6. 28, article premier.

comprise dans les capitaux disponibles. Par disponibilités dans le service des chèques et virements postaux, il faut entendre l'avoir en compte que possèdent les titulaires de comptes de chèques postaux, « déduction faite d'un fonds d'exploitation suffisant »¹⁾.

Les valeurs mobilières dont l'achat est autorisé offrent donc une très grande sécurité, de sorte que les placements de capitaux doivent être considérés comme prudents. Vu le but et le genre de ces placements, on admettra comme suffisamment exactes les méthodes d'évaluation ; le législateur a recherché avec raison la stabilité des cours d'inventaire et les évaluations les plus simples.

En revanche, l'**objet** et l'**opportunité** des placements prévus appellent quelques commentaires.

D'après la loi, les capitaux pouvant être placés sont les « capitaux disponibles », qui figurent à l'actif, et les « fonds spéciaux », qui constituent des passifs. Or, il est indiscutable que seuls les actifs disponibles peuvent être placés et que, ce faisant, on échange des disponibilités contre d'autres actifs plus ou moins facilement réalisables. Les passifs, qu'il s'agisse des dettes, des provisions ou des fonds propres, ne sont qu'une indication sur la façon dont l'entité est financée et les placements ne les influencent en aucune façon. Dès lors, quand il est prescrit de placer les fonds spéciaux, il faut savoir qu'il s'agit du placement des capitaux disponibles provenant de ces fonds ou tomber dans l'absurde ; on n'a pas manqué de le faire.

Ainsi, en 1930, la Commission de gestion du Conseil national estime la situation irrégulière du fait que la plus grande partie des fonds spéciaux est placée en compte courant auprès de la Caisse d'Etat au lieu de l'être en titres²⁾. L'irrégularité consiste précisément à croire que la Confédération a le pouvoir de placer ses fonds spéciaux, alors qu'elle ne fait qu'un placement d'argent qui augmente infailliblement sa dette.

Le Conseil fédéral fit alors valoir que le placement des fonds s'est effectué au cours de la guerre et de l'après-guerre, au moment où la Confédération devait mettre le marché des capitaux à forte contribution et qu'elle aurait dû le faire encore davantage, si l'on avait voulu placer en titres les fonds en accroissement constant³⁾.

1) Ordonnance du 15. 11. 10, article premier.

2) Bulletin sténographique, Conseil national, 1930, p. 338 et s.

3) Ibidem.

Il est assez difficile de souscrire à cet avis ; en effet, si ses disponibilités le lui permettent, la Confédération lance sur le marché des capitaux l'argent qu'elle place ; si, au contraire, elle ne dispose pas de capitaux, et tel était alors le cas, elle doit les emprunter pour les placer, c'est-à-dire que, souscrivant à ses propres emprunts, elle n'influence pas le marché des capitaux.

En 1931, le Conseil fédéral justifiait sa politique de placement en ces termes : « En ce qui concerne le placement des capitaux, il » est exact, comme Monsieur le rapporteur l'a dit, que pendant la » guerre on a utilisé les fonds (spéciaux) dans une large mesure afin » de se procurer par la vente des titres en portefeuille les disponi- » bilités nécessaires pour couvrir les dépenses courantes. Mais, » depuis 1921, nous avons commencé à reconstituer ces dossiers et, » au cours de ces dernières années, mis en portefeuille un nombre » très important de millions. Nous continuerons à cristalliser ces » fonds, de façon que, comme fortune, on n'ait plus seulement une » créance contre la caisse fédérale, mais des titres effectivement » remboursés »¹⁾. Tout cela n'est pas très convaincant. La vente de titres diminue les placements et augmente les disponibilités ; elle n'a aucun rapport avec l'utilisation des fonds spéciaux. Des millions en portefeuille, chacun peut en mettre sous forme de titres de créance contre soi-même ; il eut été préférable de constater le remboursement des titres par une réduction de la dette figurant au bilan. Quant à la fortune des fonds consistant en une créance contre la caisse fédérale, c'est à proprement parler un non-sens ; les fonds n'ont ni fortune ni créance contre la caisse fédérale, pour la raison unique qu'ils ne sont pas des sujets de droit distincts de la Confédération, mais des postes passifs du bilan d'Etat. Malgré tout, la Commission admettant que sa suggestion de placer en plus grande part les capitaux des fonds spéciaux avait été suivie dans la mesure du possible, étant donné les difficultés de placement²⁾, il n'en fut plus question. Mais, en 1946, le problème fut derechef soulevé dans la presse au sujet du « placement » des fonds centraux de compensation.

Les fonds spéciaux n'étant pas susceptibles d'être placés, le problème des valeurs mobilières détenues par la Confédération se résume à la question de l'opportunité de placer les capitaux, quelle qu'en soit la source : excédent de recettes, avoirs des titulaires de comptes de chèques ou fonds spéciaux.

1) Bulletin sténographique, Conseil national, 1931, p. 439.

2) Bulletin sténographique, Conseil national, 1932, p. 245.

L'argument principal dont se prévalut, en 1930, la Commission de gestion du Conseil national pour défendre son point de vue est que les capitaux provenant des fonds spéciaux doivent être placés d'une manière indépendante de la situation momentanée de la Confédération¹⁾. C'est le raisonnement qui fait dire aujourd'hui que les fonds centraux de compensation n'existent que sur le papier.

Pourtant, cet argument est dénué de toute pertinence et voici pourquoi :

La Confédération, qui doit déjà emprunter pour couvrir ses dépenses, n'a pas de disponibilités à placer ; elle doit donc encore emprunter pour faire des placements. Si ceux-ci peuvent être faits avec sûreté en titres fédéraux, ils ne sont pas indépendants de la situation de l'Etat ; rien n'est changé, la personne du prêteur et celle de l'emprunteur se confondent. Si, au contraire, l'on juge plus prudent de placer les capitaux en d'autres titres que ceux de la Confédération, cela revient à demander au public de prêter son argent à l'Etat pour que celui-ci puisse le placer auprès de débiteurs plus solvables que lui.

Sur 627 millions de francs placés à fin 1944, 430 millions étant des titres de la Confédération²⁾, on doit exclure cette deuxième hypothèse et admettre que la sécurité du placement des capitaux provenant des fonds spéciaux ou des titulaires de comptes de chèques n'est pas supérieure du fait des placements en valeurs mobilières. Il ne reste plus qu'à déterminer si ces placements, conformes à la loi et à la volonté du Conseil national, sont opportuns au double point de vue financier et comptable.

Financièrement, la Confédération aurait pu faire l'économie d'un emprunt important en ne plaçant pas les capitaux des fonds spéciaux et ceux que lui procurent les titulaires de comptes de chèques. Elle pourrait éviter en permanence les frais administratifs que représente la gérance de ces placements.

Au point de vue comptable, les placements de l'Etat en ses propres titres ont pour conséquence de faire apparaître au passif du bilan une dette publique fictive et à l'actif un portefeuille sans valeur réelle. Le budget et le compte qui s'y rapporte contiennent également des postes fictifs : aux recettes, le produit des capitaux et, aux dépenses, les intérêts de la dette. L'anomalie réside dans le fait que l'Etat est créancier de ses propres dettes et que ses recettes proviennent de ses dépenses.

1) Bulletin sténographique, Conseil national, 1931, p. 439.

2) Comptes d'Etat pour 1942, p. 152 ; 1943, p. 78-r ; 1944, p. 76-k et p. 122.

Pour remédier à cette situation, l'Administration des finances, contrairement à l'avis de la Commission du Conseil national, doit renoncer à l'illusion légale du placement des fonds spéciaux ; le Département des finances requerra la remise des disponibilités du service des chèques postaux, conformément à l'article 183 de l'ACF du 25 septembre 1916, jusqu'au jour, encore lointain, où la Confédération aura remboursé tous ses emprunts. Exceptionnellement, les capitaux des fonds spéciaux peuvent être placés si des titres ou des biens réels font partie de donations et de legs ou encore si des servitudes le prévoient expressément. Enfin, le placement des disponibilités est indiqué seulement lorsque l'état momentané de la trésorerie l'exige ou en vue de l'amortissement financier si, les disponibilités dépassant les besoins courants, les emprunts ne peuvent être dénoncés au remboursement.

3. Prêts, avances et participations.

Au bilan pour 1939, l'actif représenté par les « Débiteurs divers » figure pour un montant de 166 millions de francs¹⁾. On doit donc admettre à priori que des tiers doivent ce montant à la Confédération. Or, l'annexe du bilan relatif au poste des débiteurs²⁾ révèle que près de la moitié de ce montant est représentée par des avoirs relevant de rapports financiers purement internes (avances pour l'acquisition d'approvisionnements par la Chancellerie fédérale, avances de caisse à différents services, avance au Commissariat central des guerres pour l'édition de l'Histoire militaire de la Suisse, impôts sur les coupons des emprunts fédéraux, réserves de monnaies et de billets de guerre sans pouvoir libératoire, compte d'ordre des rescriptions en matière d'économie de guerre). On remédia en 1940 à cette présentation inexacte des créances de la Confédération ; le terme de « débiteurs » fut abandonné. Il faut voir d'ailleurs dans cet abandon une volonté de rompre avec la pratique comptable antérieure à 1940 qu'une opinion en matière terminologique. Les prêts et avances n'ont cependant pas tous le caractère de « placements » que leur prête le titre sous lequel ils sont groupés au bilan.

Quant aux participations, elles ont figuré jusqu'en 1939 parmi les titres et placements. Depuis 1940, elles forment une série distincte du groupe général des placements. L'une et l'autre des solutions peuvent paraître irrégulières au point de vue de l'exactitude externe

1) Compte d'Etat pour 1939, p. 202.

2) Ibidem, p. 218.

et de la clarté des bilans, car les participations au capital social d'autres entreprises ne devraient pas être confondues avec les créances parce que « leur objet n'est pas une quantité qu'on puisse » exiger dans une mesure déterminée, mais une part dans le capital » d'une société dont le montant dépend de sa liquidation et qui ne » correspond pas en somme à une obligation d'un tiers »¹⁾. Les participations de la Confédération sont d'une nature un peu particulière. Juridiquement, elles sont des participations au sens exact du terme ; elles naissent de la remise de capitaux en échange d'actions. Pratiquement, l'Etat n'entend pas devenir propriétaire des entreprises au prorata des actions qu'il possède, mais intervenir financièrement en leur faveur. Autrement dit, les participations de la Confédération se situent entre les prêts et les subventions ; tandis que les prêts ont le caractère des créances, les participations en sont incontestablement dépourvues ; si les subventions sont des dépenses à fonds perdu, des participations ne résulte pas nécessairement une consommation de capital, mais souvent une simple immobilisation.

En résumé, on doit reconnaître l'exactitude externe des deux séries formées par les prêts et avances et les participations. Quant à leur exactitude interne, constatons seulement que les créances et participations font l'objet d'un amortissement indirect se montant en 1944 à 84 millions de francs, soit 5,9 % des postes actifs correspondants²⁾. Seule la connaissance de la nature des créances et des participations, de la solvabilité des débiteurs et de la solidité des entreprises auxquelles la Confédération est financièrement intéressée permettrait de déceler les surévaluations ou les réserves cachées ; mais le compte d'Etat ne donne aucune précision à ce sujet.

4. Biens mobiliers.

L'ordonnance concernant l'établissement et la tenue à jour des inventaires pour les administrations fédérales, du 18 décembre 1922, définit dans le détail la nature des objets à inventorier, les méthodes et les bases de l'évaluation des biens mobiliers et de leur amortissement. Les biens mobiliers sont classés en quatre catégories d'inventaire.

La première catégorie comprend les objets portés à l'inventaire sans indication de valeur.

1) Fabio Besta, *Corso di Ragioneria*, vol. II, Venise 1897, p. 64, cité par Gomberg 2, p. 41.

2) *Compte d'Etat pour 1944*, p. 94.

La deuxième catégorie groupe les biens qui ne sont pas sujets à l'amortissement systématique et dont l'inscription dans l'inventaire se fait à la valeur d'acquisition, à la valeur d'estimation ou à la valeur intrinsèque.

La troisième catégorie comprend les objets portés à l'inventaire à raison de 30 % de leur prix d'achat dès leur acquisition jusqu'à celui de leur radiation. Il s'agit du mobilier, des instruments, ustensiles, machines et installations mobilières d'exploitation.

La quatrième catégorie est constituée par l'ensemble du matériel de guerre qui figure à l'inventaire à raison de 15 % du prix du tarif pour les munitions et de 30 % de ce prix pour le reste du matériel. L'évaluation initiale ne subit pas d'amortissement jusqu'au moment où le matériel est radié de l'inventaire.

Le matériel acheté en vue d'une consommation immédiate et les articles de bureau dont le prix d'achat n'excède pas 3 francs ne sont pas inventoriés, à moins qu'il ne s'agisse d'approvisionnements importants.

L'ordonnance concernant les inventaires dans les établissements en régie du département militaire fédéral, arrêtée le 28 avril 1923, ne présente que quelques différences de détail. « Les outils de » grandes dimensions, appareils plus petits et ustensiles qui s'usent » assez vite et dont la durée est indéterminée... les conduites et installations électriques, mais sans les appareils, sont estimés chaque » année d'après le poids, le nombre des pièces ou la longueur ». Les autres objets de la troisième catégorie sont évalués à leur prix d'achat, auquel on applique un amortissement annuel constant de 5 % pour le mobilier et les ustensiles, de 10 % pour les machines et appareils et de 30 % pour les voitures, les camions automobiles et les avions.

L'ACF du 19 avril 1945 concernant l'amortissement des bâtiments, des installations d'exploitation et des biens meubles dans l'Administration des PTT prévoit l'évaluation des biens mobiliers à la valeur d'usage, basée sur la valeur d'acquisition de laquelle on déduit un amortissement constant calculé en fonction de la durée d'usage expérimentale et soumis à révision tous les dix ans.

L'évaluation des objets d'inventaire de la Confédération repose donc sur des valeurs différentes suivant la nature de ces objets, la catégorie à laquelle ils appartiennent et l'administration qui en a la garde. Ces valeurs sont les suivantes :

- a. la valeur nulle (objets de la première catégorie, matériel de consommation courante et menus objets dont le prix d'achat n'excède pas 3 francs) ;

- b. la valeur de liquidation obtenue par estimation (objets d'art et bétail, outils et installations permanentes des régies militaires) ou réduite à la valeur intrinsèque (monnaies et médailles) ;
- c la valeur d'acquisition, c'est-à-dire le prix d'achat effectif (objets d'art), le prix de revient (produits manufacturés) ou le prix d'achat moyen (approvisionnements divers) ;
- d. la valeur de remplacement conforme au prix du marché (approvisionnements divers) ; elle est appliquée lorsqu'elle est inférieure à la valeur d'acquisition ;
- e. la valeur d'usage, basée sur le prix d'achat effectif (biens mobiliers d'exploitation) ou sur le prix conventionnel du tarif (matériel de guerre), sur lesquels on opère un amortissement fixe de 70 ou de 85 % dans l'administration centrale, un amortissement constant de 5, 10 ou 30 % dans les régies militaires et un amortissement constant à des taux variant entre 5 et 20 % dans l'Administration des PTT.

D'une manière générale, les évaluations ne dépassent pas la valeur réelle des biens inventoriés ; les méthodes prescrites sont simples et conformes au principe d'un bilan sain. Les procédés de calcul de la valeur d'usage imposés à l'administration centrale sont plus pratiques, mais moins exacts que ceux qui sont en vigueur dans les régies militaires et l'Administration des PTT. Une plus grande exactitude n'est certainement pas indispensable dans l'administration centrale où l'activité ne présente pas un caractère commercial accentué. Nous doutons cependant que soient appliquées rigoureusement les règles concernant l'évaluation des « outils de grandes » dimensions, des appareils plus petits, etc. » acquis par les régies militaires et leur préférons les méthodes en usage dans l'Administration des PTT. L'inventaire militaire, si nous en croyons les comptes d'Etat depuis le 31 décembre 1934, aurait conservé en permanence pendant 11 ans la valeur de fr. 152,985,741.65. A cette exception près, et jusqu'à preuve du contraire, nous admettons que les prescriptions en vigueur sont appliquées et concluons, par conséquent, à l'exactitude interne des grandeurs relatées au bilan.

« Les provisions achetées sur le compte-capital ne doivent pas » figurer au compte d'inventaire, attendu qu'elles font déjà l'objet » d'une inscription à l'actif du compte d'Etat sous la rubrique » avances » ¹⁾.

1) Ordonnance du 18. 12. 22.

Jusqu'en 1939, des approvisionnements achetés sur le compte-capital constituaient un avoir au groupe des « débiteurs », c'est-à-dire que les offices bénéficiant de ces « avances » étaient assimilés à des tiers. Depuis 1940, la valeur de ces approvisionnements figure dans le groupe des comptes internes sous la dénomination d'avances pour acquisitions. Ce groupement, assurément plus conforme à la nature des « avances », ne reflète cependant pas la réalité, du moment que les dépenses faites se traduisent par une augmentation des approvisionnements. Indépendamment de l'entorse faite au principe de l'universalité du budget, on porte atteinte à l'exactitude externe du bilan en retranchant du compte de l'inventaire des valeurs qui, par définition, devraient y figurer. Cette anomalie provient de la distinction, fautive en soi, que l'on fait entre les dépenses résultant de l'acquisition des biens de consommation immédiate, dont on débite le compte d'administration, et les dépenses faites en vue de constituer des approvisionnements, imputées au compte-capital.

Le procédé dit des avances a été étendu, dès 1940, aux dépenses extraordinaires dues à l'économie de guerre et aux mesures propres à assurer la sécurité du pays. La valeur des actifs réels acquis à ce titre est reportée d'une année à l'autre. En 1944, ils s'élevaient à 77 millions de francs pour l'économie de guerre et 15 millions pour les mesures propres à assurer la sécurité du pays et figuraient au bilan comme s'il s'agissait de non-valeurs, sous le titre de « dépenses extraordinaires ». Depuis 1946, les « dépenses extraordinaires » faisant partie des comptes budgétaires, ces actifs apparaissent au bilan parmi les comptes internes.

5. Biens immobiliers.

Les immeubles de la Confédération sont répartis en deux catégories :

les Immeubles productifs et
les immeubles improductifs.

Sont considérés comme productifs :

- a. les immeubles des établissements dont le capital immobilier est productif d'intérêts (douane, PTT, ateliers, fabriques) ;
- b. les bâtiments loués partiellement ou totalement à des tiers ou à des offices fédéraux, y compris les logements de service ;
- c. les places d'armes et les terrains qui y sont assimilés, pour autant qu'ils donnent lieu à exploitation agricole ou forestière. Les terres dont le produit est insignifiant ou le caractère productif douteux sont considérées comme improductives.

Sont dénommés improductifs :

- a. les bâtiments de l'administration centrale et des douanes ;
- b. les casernes, arsenaux, magasins et autres établissements militaires ;
- c. tous les établissements de recherches et d'enseignement.

On procéda en 1901 à une nouvelle estimation des immeubles ; il en est résulté les chiffres suivants :

immeubles productifs :	fr. 28,881,100.—
immeubles improductifs :	fr. 31,583,400.—

Les amortissements sur les immeubles évalués en 1901 sont régis par l'arrêté fédéral du 27 juin 1902 concernant le compte d'Etat pour l'année 1901, dont le chiffre 2 a la teneur suivante :

« En abrogation du postulat N° 454 du Recueil des postulats, les » nouvelles estimations périodiques des immeubles appartenant à » la Confédération sont supprimées. En lieu et place de ces estimations, il sera procédé, successivement et suivant le résultat du » compte-capital, à des amortissements sur l'inventaire des immeubles » jusqu'à ce que le montant des immeubles productifs soit réduit » à 70 %, celui des improductifs à 50 % de l'estimation actuelle ».

En modification partielle de l'arrêté de 1902, les Chambres décidèrent le 18 juin 1908¹⁾ que « les immeubles improductifs continueront à être amortis, alors même que la valeur en serait réduite » à 50 % de leur estimation ».

Les acquisitions faites jusqu'en 1914 ont été portées à l'inventaire à raison de 70 % des frais d'établissement ou du prix d'achat des immeubles productifs et de 50 % de celui des immeubles improductifs. On pratiquait donc le système de l'amortissement fixe et direct basé sur la valeur d'acquisition. Depuis 1915, tous les immeubles nouvellement acquis sont enregistrés à l'inventaire à leur valeur d'acquisition. La valeur comptable des immeubles improductifs est réduite, d'après le système de l'amortissement constant, de 10 % par année jusqu'à concurrence de 50 % de la valeur d'acquisition. Les constructions temporaires, dont les baraquements pour bureaux, sont amortis en cinq ans à raison de 20 % par année et les constructions sans valeur vénale, comme par exemple les cabanes des gardes-frontières en haute montagne, sont amorties totalement, d'une seule fois ou en 5 ans. Dans tous les cas, l'amortissement est indirect.

1) A. F. du 18. 6. 08 concernant l'approbation du compte d'Etat pour 1907.

Quant aux immeubles productifs, ils figurent à l'inventaire à leur valeur d'acquisition sans autre amortissement que celui qui est prévu par l'arrêté fédéral de 1902. Un amortissement de 10 % fut opéré en 1921, la clôture des comptes ayant été favorable. Certains bâtiments de l'Administration des PTT firent exception à cette pratique : leur valeur d'usage ayant été reconnue inférieure à la valeur d'acquisition, on procéda en 1924 à un amortissement extraordinaire unique. Cependant, l'idée prévalut qu'il n'y avait pas lieu d'attribuer une importance considérable à l'amortissement des immeubles aussi longtemps que le bilan accuserait un découvert.

A partir de 1926, les immeubles utilisés par les PTT ne figurent plus au bilan général de la Confédération, mais sont enregistrés à leur valeur d'inventaire dans les comptes de la régie. L'amortissement est calculé à un taux variable fixé au moment de la clôture des comptes. En moyenne, le taux d'amortissement a été de 2,5 % de la valeur initiale, correspondant à une durée d'utilisation de 40 ans.

Par arrêté du 30 janvier 1939, le Conseil fédéral décida que les constructions érigées à charge des crédits extraordinaires pour la défense militaire du pays seraient amorties dès 1938 à 100 % de leur valeur d'acquisition. L'amortissement de 50 % opéré sur la valeur des constructions faites de 1934 à 1937 serait également porté à 100 %. Enfin, l'ACF du 19 avril 1945 prescrit les taux d'amortissement à appliquer à la valeur d'acquisition des immeubles de l'Administration des PTT ; ils sont de 2 % annuellement pour les bâtiments administratifs et de 8,5 % pour les constructions à l'usage de l'exploitation.

L'inventaire des immeubles et les amortissements s'inscrivent comme suit aux comptes d'Etat de 1920 à 1944 :

Années	Inventaire	Amortissement	%
1920	121,9	3,3	2,7
1930	135,1	33,2	24,6
1936	164,5	45,8	27,9
1937	178,9	56,3	31,5
1938	194,0	71,6	36,9
1939	207,2	83,8	40,5
1940	244,0	117,2	48,0
1941	278,4	149,1	53,6
1942	281,4	149,4	53,2
1943	317,0	181,8	57,4
1944	351,4	214,1	61,0

La forte progression des amortissements depuis 1936 provient de l'amortissement rapide opéré sur les immeubles, terrains et fortifications, acquis en vue de la défense militaire du pays.

Telles sont en résumé les bases juridiques et la pratique suivie jusqu'à aujourd'hui.

L'objet de l'amortissement des immeubles n'est pas, à proprement parler, les immeubles eux-mêmes, mais leur valeur comptable. En procédant à l'amortissement systématique, on répartit la charge économique résultant de l'acquisition des immeubles sur un certain nombre d'exercices. Faute d'opérer cette répartition, la totalité des frais d'acquisition grève l'exercice au cours duquel les biens sont acquis, si leur valeur n'est pas enregistrée à l'inventaire, ou celui au cours duquel ils sont radiés, si leur valeur initiale figure au bilan. Un point très important doit rester toujours présent à l'esprit : quelle que soit la méthode de son enregistrement comptable, cette charge économique existe et on ne peut en éviter les effets. Toute entité économique doit donc amortir la valeur comptable de ses immeubles dans un temps situé entre le moment de l'acquisition et celui de la radiation, en raison de la charge qui résulte de l'acquisition des biens-fonds et en vue de la mise en compte de cette charge. Le point de départ de l'amortissement est donc la valeur d'acquisition.

En économie commerciale, la valeur d'usage conditionne l'ampleur de l'amortissement annuel, de façon à enregistrer la charge résultant de la dépréciation des immeubles au cours de la durée de leur utilisation. Cet enregistrement permet de calculer le bénéfice réalisé ou la perte subie au cours de chacune des périodes envisagées. Pour l'Etat, dont l'activité est d'intérêt public, la question se pose un peu différemment. On éprouve davantage le besoin de répartir équitablement les charges entre les générations que d'enregistrer la dépréciation des immeubles. C'est dire que les immeubles de l'Etat seront amortis, non pas en fonction de leur durée d'utilisation, mais en tenant compte de la nécessité de couvrir par l'impôt, dans un temps raisonnable, les dépenses résultant de leur acquisition. La période d'amortissement ne saurait toutefois se prolonger au delà de la durée d'utilisation des immeubles.

Les estimations périodiques des immeubles, où la différence des valeurs obtenues d'une estimation à l'autre constitue l'amortissement, sont compliquées, onéreuses et des plus primitives. Cette méthode repose essentiellement sur un élément subjectif, l'estimation d'après la valeur du jour, que des considérations opportunistes peuvent influencer. En outre, elle manque le but que se propose l'Etat, qui est de répartir la perception des recettes dans un temps raisonnable. C'est donc avec raison que les Chambres se prononcèrent le 27 juin 1902 pour l'abandon des estimations périodiques. En remplacement, il fut décidé de procéder à un amortissement différentiel, partiel et conditionnel.

On doit se demander d'abord s'il est judicieux **d'amortir différemment** les immeubles productifs et les immeubles improductifs, voire si les notions de productif et d'improductif reposent sur des données rationnelles.

Les bâtiments de l'administration centrale sont en général considérés comme improductifs ; cependant, sont partiellement ou totalement productifs les immeubles suivants ¹⁾ :

Amthausgasse 7,
Bureau des poids et mesures,
Rue fédérale 32 et 34,
Elgerplatz 1,
Inspectorat des constructions, Zurich et Thoune.

Le bâtiment administratif sis à l'Elgerplatz 1 abrite les bureaux du Service des importations et des exportations et le logement du concierge. A première vue, il ne se distingue nullement des bâtiments improductifs du Palais fédéral. Il a cependant été considéré comme productif, le Service des importations et des exportations ayant dû prendre en charge le loyer des locaux qu'il occupe. Cet exemple nous permet d'établir le critère officiel de la productivité. Sont réputés productifs, les immeubles loués à des tiers ou mis à la disposition de services fédéraux qui en remboursent le loyer à la Direction des constructions fédérales. Les logements de service ne sont pas considérés comme loués à des tiers. Quant aux immeubles qui, sans contre-prestation, sont à la disposition des services fédéraux, ils sont considérés comme improductifs.

Terrier estime, à l'encontre de l'avis officiel, que les « édifices » qui, sans être une source directe de revenus pour l'Etat, lui épargnent quelques dépenses » sont des immeubles de rapport. « Tel » est le cas, par exemple, en Suisse : des constructions fédérales où » sont logés certains fonctionnaires dont le traitement se trouve » ainsi réduit d'une somme servant à compenser la valeur du loyer » du logement fourni »²⁾). En prenant l'épargne des dépenses comme critère de la productivité, nous devons inclure tous les bâtiments administratifs dans la catégorie des immeubles productifs car, si l'Etat n'en était pas le propriétaire, il devrait en acquitter le loyer. Rares seraient alors les immeubles amortis conformément à l'arrêté fédéral. Il existe certainement des immeubles improductifs et d'autres, la grande majorité, qui sont directement ou indirectement pro-

1) Compte d'Etat pour 1939, p. 215.

2) Terrier, p. 104.

ductifs. Mais, la productivité, dans le cas particulier des immeubles de la Confédération, est un élément qui ne se laisse que difficilement mesurer.

Enfin, existe-t-il un rapport entre l'amortissement et la productivité des immeubles ; l'un est-il fonction de l'autre ? Il serait téméraire de le prétendre. Ainsi, un immeuble sujet à forte dépréciation devra être amorti rapidement, même s'il est productif ; à un autre, dont la durée d'usage sera très longue, conviendra un amortissement faible en dépit d'une improductivité manifeste.

La question se pose aussi de savoir si les terrains, dont la valeur ne se déprécie qu'exceptionnellement, doivent être amortis. Pour Terrier, la valeur comptable des terrains doit « correspondre à » celle de leur prix d'acquisition ou, à défaut, à celle qui leur est « reconnue par les services cadastraux »¹⁾. Nous pensons, au contraire, qu'en comptabilité publique l'amortissement doit être opéré aussi bien sur la valeur des terrains que sur celle des autres biens immobiliers, étant donné qu'il sert avant tout à répartir dans le temps les charges résultant des acquisitions de l'Etat.

L'amortissement partiel des immeubles consiste à grever le compte des variations de la fortune d'une partie seulement des frais d'acquisition. Il équivaut à une insuffisance de l'amortissement, dont fera seul les frais l'exercice au cours duquel la radiation des biens-fonds aura lieu, sous déduction d'un produit éventuel des ventes qui échappe à toute prévision. Etant donné le principe que l'Etat doit couvrir par l'impôt les frais d'acquisition des immeubles, nous n'admettons comme exact que l'amortissement total de la valeur initiale portée à l'inventaire.

Quant à **l'amortissement conditionnel**, il nous suggère les remarques suivantes :

La science comptable désigne l'amortissement industriel, au même titre que les provisions, comme élément constitutif du résultat économique. L'amortissement dépend de la dépréciation des biens ; son rôle est l'enregistrement et la répartition des charges économiques ; il est obligatoire et inconditionnel. L'arrêté fédéral du 27 juin 1902, au contraire, fait de l'amortissement des immeubles une opération fonction du résultat du compte-capital. En d'autres termes, le résultat économique des exercices indique dans quelle mesure on amortit les immeubles. Donc, l'amortissement ne sert plus

1) Terrier, p. 104.

à répartir les charges économiques dans le temps, mais devient une norme de l'emploi du bénéfice ; les comptes d'amortissement prennent dès lors le caractère des réserves et font partie de la catégorie des comptes de la fortune.

Cette conception de l'amortissement des immeubles, diamétralement opposée à la conception classique, ne repose sur aucun principe rationnel. Elle agit défavorablement sur l'exactitude du bilan et sur sa continuité car, malgré la dépréciation effective des biens, malgré les dépenses résultant de leur acquisition, la valeur ne subit pas d'amortissement quand les bénéfices font défaut et la charge n'est pas enregistrée. Or, nous le savons, l'insuffisance des amortissements pèsera, tôt ou tard, sur le compte de la fortune nette. Schmalenbach dirait : l'investissement de capitaux occasionne nécessairement des dépenses qui apparaîtront sous la forme de charges au cours des exercices suivants¹⁾.

Le nombre des immeubles de la Confédération et surtout la diversité des amortissements empêchent de percevoir clairement l'insuffisance des amortissements. Elle n'en ressort pas moins dans certains cas. Un exemple caractéristique est celui de l'ancien bâtiment de la Légation suisse à Paris ; enregistré à l'inventaire en 1922, il y figure encore en 1937 pour fr. 1,100,300.—, sans avoir jamais été amorti. En 1938, en prévision de sa vente probablement, on opère un amortissement indirect massif de fr. 700,000.—. La radiation aura lieu l'année suivante ; on prélève alors les 700,000 francs sur le compte de réévaluation ; 15,500 francs sont amortis directement et 384,800 francs proviennent de la vente²⁾. Cet exemple fait ressortir l'inexactitude des bilans de 1922 à 1937, inexactitude provenant de l'insuffisance des amortissements et de la façon arbitraire de répartir sur deux ans seulement la perte subie en 18 ans, dont la quasi-totalité grève le seul exercice de 1938.

Nous considérons comme urgent, et ce sont là nos conclusions, de remplacer l'amortissement partiel et conditionnel par un amortissement intégral et systématique. En abrogation des arrêtés fédéraux de 1902 et de 1908, de nouvelles prescriptions imposeront l'estimation initiale des immeubles d'après leur valeur d'acquisition et l'amortissement systématique à un taux différentiel à calculer en raison inverse de la durée maximum d'utilisation des immeubles et non de leur problématique productivité. Des dispositions transitoires fixeront les amortissements à opérer sur les immeubles acquis avant l'entrée en vigueur du nouveau régime, en considération de leur âge.

1) Schmalenbach, p. 68.

2) Compte d'Etat pour 1939, p. 215.

Il est certes très difficile de déterminer, même approximativement, le taux d'amortissement afférent à chacun des immeubles. Toutefois, les données empiriques permettent d'établir des moyennes répondant aux besoins. Les PTT, après une étude approfondie du problème, arrivent à la conclusion qu'un amortissement de 2 % sur la valeur d'acquisition des immeubles administratifs est suffisant ¹⁾. C'est sur ces bases que le Conseil fédéral arrêta les dispositions du 19 avril 1945. Terrier estime normal un taux de 5 % ²⁾. Nous ne croyons pas à la nécessité d'un amortissement aussi rapide. En effet, les bâtiments administratifs du Palais fédéral datent de 1885 ; le bâtiment du Parlement fut achevé en 1901 ; eut-il été indiqué d'en considérer la valeur nulle à la vingtième année de leur utilisation en demandant à la génération qui prit sur elle de construire ces bâtiments d'en supporter seule la charge ?

Pour les immeubles dont la durée probable d'utilisation est très courte, baraquements ou autres constructions provisoires, et pour les constructions militaires d'ordre stratégique, il serait opportun de maintenir le système de l'amortissement rapide pratiqué actuellement. En revanche, l'amortissement pourrait se faire en 50 ans sur les immeubles dont la durée d'utilisation est indéterminée ou très longue, comme les terrains par exemple, en considérant, non la dépréciation, mais la charge que représente l'investissement de capitaux pour un temps illimité.

III. LA DETTE

Sous la dénomination de dette consolidée figurent au bilan d'Etat pour 1939 les emprunts fédéraux et les rescriptions à 1, 2 ou 3 ans. La dette flottante se compose d'une dette purement interne envers l'Administration des PTT, de l'avoir de la Caisse d'assurance du personnel fédéral, d'un dépôt de 3 millions de la Banque d'Escompte suisse à Genève et de 70 millions de bons du Trésor escomptés par la Banque nationale en couverture du solde créditeur en compte courant.

Dans le groupe des fonds spéciaux, nous trouvons les fonds autonomes, dénommés dépôts, et la fortune des fondations, qui constituent effectivement des dettes de la Confédération. Les obligations et coupons échus non acquittés forment un groupe particulier du bilan. Enfin, sous le titre de créanciers divers, apparaît un montant de

1) Cf. rapport de l'Administration des PTT du 26 octobre 1944.

2) Terrier, p. 105.

71 millions de francs, dont 5,5 millions seulement constituent des engagements envers des tiers, le solde étant représenté par des dettes internes et des enregistrements pro forma (comptes d'ordre).

Au bilan d'Etat remanié de l'exercice de 1940, les dettes forment deux groupes :

1. la dette flottante, comprenant les bons du Trésor, les obligations et coupons échus non présentés au remboursement, ainsi que les créanciers et les dépôts (fonds autonomes) ;
2. la dette consolidée, formée des emprunts par obligations, des créances inscrites au livre de la dette de la Confédération et des emprunts divers.

L'avoir de l'Administration des PTT et celui de la Caisse d'assurance du personnel fédéral sont maintenant classés parmi les comptes internes. En revanche, le domaine de la dette flottante s'est arrondi des obligations et coupons échus non acquittés, des fonds autonomes et des créanciers. Les fondations figurent encore parmi les fonds spéciaux de la Confédération.

La présentation des dettes au bilan est de beaucoup meilleure actuellement qu'elle ne l'était avant la réforme. On doit regretter cependant, en ce qui concerne la clarté, que la dette publique n'ait pas été séparée de la dette administrative ¹⁾ en groupant les obligations de l'Etat de la façon suivante :

1. La dette publique comprenant la dette flottante et la dette consolidée. **La dette flottante** engloberait tous les emprunts à court terme, dont les rescriptions remises à la Banque nationale ; **la dette consolidée** serait représentée par les emprunts, à terme moyen et long, contractés en souscription publique et les emprunts auprès de corporations publiques ou privées, à terme relativement long ou remboursables par suite de dénonciation préalable de l'une des parties.

2. La dette administrative se composerait des soldes créditeurs en comptes courants, des créanciers divers, des obligations et coupons échus non présentés au remboursement, des fonds autonomes et des fondations. Il y aurait lieu de considérer comme dette administrative, l'avoir du Don suisse pour les victimes de la guerre ²⁾.

Au point de vue de l'exactitude interne du bilan, il y aurait lieu de réduire le montant de la dette publique de la valeur des titres

1) Supra, p. 138 et 139.

2) Infra, p. 176.

fédéraux que détient la Confédération elle-même et d'en créditer les comptes des placements ou le compte courant de l'Administration des PTT ; il faudrait en outre interdire rigoureusement aux organes fédéraux de souscrire aux emprunts publics que fait la Confédération, cette opération ne comportant d'autres conséquences que de fausser les comptes, de modifier les effets financiers que l'on est en droit d'attendre des emprunts et de causer des frais inutiles¹⁾.

IV. LES COMPTES INTERNES

1. Les opérations internes.

On enregistre dans les comptes internes les faits économiques résultant des rapports que les organes fédéraux ont entre eux. La classification, contrairement à la règle générale suivie au bilan d'Etat, ne résulte pas uniquement de la nature des comptes, mais aussi de leur répartition administrative, comme c'est le cas au sujet des séries de comptes s'appellant :

Chemins de fer fédéraux
Administration des PTT
Autres établissements en régie
Caisses d'assurance du personnel
Divisions de l'administration.

Les opérations internes ne présentent pas une grande diversité d'espèces ; les comptes qui procèdent de ces opérations sont donc spécifiquement analogues. Nous distinguons cependant trois espèces d'opérations assez différentes permettant de former les trois catégories de comptes suivantes :

1. les comptes de liaison ;
2. les comptes provisoires ;
3. les comptes transitoires.

Les comptes de liaison sont, sous le rapport de la valeur, de beaucoup les plus importants. On y enregistre les dettes et les créances internes envers les organes de la Confédération qui tiennent leur propre comptabilité. Ces comptes représentent des grandeurs économiques répartissables dans tous les groupes de l'actif et du passif. La répartition n'est pas faite au bilan principal, en vertu de l'autonomie comptable des organes intéressés ; on la trouve dans les bilans annexes. Le passage du bilan principal aux bilans annexes est précisément le fait des comptes de liaison. A l'actif, nous trou-

1) Supra, p. 160.

vons les Chemins de fer fédéraux (compte courant et prêts fermes), l'Administration des PTT (capital d'exploitation) et l'Administration des blés. Au passif, ne figure que l'Administration des PTT (compte courant et dépôts fermes).

Les comptes provisoires servent à enregistrer les opérations économiques imparfaites. Ils se distinguent des comptes de liaison du fait que les valeurs exprimées sont provisoirement indéterminées quant à l'espèce. On ne peut donc pas procéder à leur répartition au bilan. Les comptes provisoires représentent alors la valeur des affaires en suspens, au sujet desquelles les administrations auront à présenter un décompte.

Les comptes provisoires concernent l'économie de guerre, la liquidation du matériel de guerre et ceux qui sont groupés actuellement sous le titre de « divisions de l'administration ». Ces derniers sont les plus nombreux de leur catégorie ; ils comprennent, à l'actif, les soldes débiteurs des comptes courants (comptes de virements), les avances de caisse, les dépôts de garantie en comptes de chèques (avances permanentes) et les avances diverses. Au passif, figurent les comptes courants créditeurs, les recettes non définitivement acquises (produit de taxes et autres émoluments, la taxe militaire, les impôts et les droits de douane), les montants que certains offices mettent à la disposition d'autres offices à charge de leurs propres crédits (crédits reportés).

Les comptes transitoires relatent les engagements et les prétentions de deux exercices comptables l'un envers l'autre. Ils servent à passer les écritures comptables chevauchant deux exercices. Cette particularité est fréquente pendant la période complémentaire, au cours de laquelle les comptes budgétaires d'un exercice et les comptes des disponibilités de l'exercice suivant sont tenus simultanément ; par exemple, une dépense concernant l'exercice écoulé et effectuée au mois de janvier de l'exercice en cours, est débitée dans le compte budgétaire ancien et créditée dans les comptes des disponibilités du nouvel exercice. De ce fait, jusqu'à la clôture définitive de tous les comptes et au report de leur solde, les bilans des deux exercices sont incomplets, le solde actif de l'un équivalant au solde passif de l'autre. C'est dire que les comptes transitoires d'un bilan représentent la valeur soldée des actifs et passifs de l'autre, défalcation faite de ses propres comptes transitoires. C'est dire aussi qu'ils s'annulent par compensation lors du report des comptes.

Tandis que les comptes de liaison relient en permanence des bilans synchroniques complémentaires, les comptes transitoires relient deux bilans successifs jusqu'au moment du report des soldes.

Un certain nombre de comptes, qui apparaissent au bilan d'Etat comme comptes internes, ne sont mentionnés dans aucune des trois catégories. Ce sont les comptes de la Régie des alcools, du Don suisse et des Caisses d'assurance du personnel, les avances pour acquisitions, ainsi que les créances des divisions de l'administration. En effet, la classification de ces comptes parmi les actifs et passifs internes est incompatible avec l'exactitude du bilan. La Régie des alcools possède la personnalité juridique et le Don suisse n'est qu'une institution privée placée sous le patronage du Conseil fédéral ; on ne peut pas les assimiler aux offices fédéraux ; leur créance est une dette de la Confédération. L'avoir des Caisses d'assurance est une provision¹⁾. Les avances pour acquisitions représentent la valeur de biens mobiliers. Quant aux créances que les divisions de l'administration possèdent envers les tiers, on ne saurait valablement les considérer comme des créances internes, les administrations répondant, non pas financièrement des créances, mais administrativement de leur recouvrement.

2. Les comptes d'ordre.

Les comptes d'ordre, au sens du bilan d'Etat, sont les instruments auxiliaires de l'enregistrement pour mémoire des opérations qui ne modifient le patrimoine ni dans sa substance, ni dans sa valeur. La particularité de ce groupe est de se composer de grandeurs actives et passives qui se contre-balancent ; leur suppression ne romprait pas l'équilibre du bilan, ni ne modifierait la valeur absolue des autres postes.

Les enregistrements débiteurs dans les comptes d'ordre concernent les sûretés individualisées, les créances pour mémoire, les stocks et approvisionnements sans valeur réelle.

Les sûretés individualisées, appelées cautionnements, sont des valeurs immobilières reçues en gage. On enregistre à leur valeur nominale les obligations de la Confédération et les créances inscrites au livre de la dette publique ; les autres obligations cotées en bourse figurent au cours du jour sous déduction de 5 % ; les papiers-valeurs non cotés et autres titres de créances sont inventoriés « sur » la base d'une estimation prudente »²⁾. Les sûretés constituées par la remise d'espèces ne sont pas individualisées à l'actif ; elles sont considérées au passif comme des dettes courantes de l'Etat.

1) *Infra*, p. 184 et ss.

2) Ordonnance sur la constitution de sûretés en faveur de la Confédération, du 4. 1. 38, article 9.

Les créances pour mémoire résultent de prêts à fonds perdu ou de toute autre prestation de cette nature. Juridiquement, elles n'existent pas en tant que créances ; c'est donc avec raison qu'on les distingue au bilan d'Etat des débiteurs douteux faisant l'objet d'un amortissement indirect. A notre avis, on devrait également enregistrer dans les comptes d'ordre les créances amorties ensuite de poursuites infructueuses, aussi longtemps que subsiste une possibilité de les faire valoir ultérieurement avec succès.

Les stocks et approvisionnements sans valeur réelle se composent actuellement des réserves de monnaies de cupro-nickel et de papier, sans cours légal ni pouvoir libératoire, constituées en prévision de la guerre.

Les comptes d'ordre passifs concernent les engagements conditionnels et les fonds sous gérance spéciale.

Les engagements conditionnels présentent quelque analogie avec les cautionnements ; ils résultent de la remise de descriptions en garantie de prêts que la Banque nationale octroie dans certaines affaires d'intérêt général.

Les fonds sous gérance spéciale sont au nombre de deux : la fondation Marcel Benoist pour recherches scientifiques et la fondation Carnégie pour les sauveteurs. Elles sont juridiquement distinctes de la Confédération, mais, ayant leur siège au Département de l'Intérieur, on enregistre leur fortune dans les comptes d'ordre.

Des comptes auxiliaires passifs enregistrent la contre-valeur des postes actifs et vice versa ; nous trouvons les « cautions » en regard des « cautionnements » et un « compte d'ordre » passif en regard des « créances et approvisionnements » ; un « compte d'ordre » actif s'oppose aux « engagements » et le compte « placement des fonds sous gérance spéciale » contre-balance la fortune des fondations. On éviterait une terminologie douteuse et la tenue de comptes inutiles en contre-passant les écritures actives et passives dans un compte auxiliaire unique, dont seul le solde apparaîtrait au bilan.

V. LES PROVISIONS

1. Les provisions ainsi dénommées.

Avant 1923, les provisions figuraient aux bilans sous le titre de « réserves » dans l'édition française du compte d'Etat, tandis qu'en allemand on faisait usage du terme « Rückstellungen », c'est-à-dire provisions. En 1923, les dénominations française et allemande sont

prises en concordance et, sans qu'il nous soit possible de définir la règle ayant servi à les distinguer les uns des autres, les comptes sont répartis en deux groupes intitulés, l'un « provisions pour échéances futures » (Rückstellungen für spätere Fälligkeiten), l'autre « réserves » (Reserven). Sauf la « réserve des PTT », en réalité simple compte d'ordre d'un enregistrement pour mémoire, on ne trouve plus au bilan d'Etat de 1934 que des « provisions pour échéances futures ». Lors de la réforme du bilan faite en 1940, l'appellation vicieuse de « réserves », censée traduire le terme allemand « Rückstellungen », fut réintroduite dans le titre « fonds et réserves » ; on la corrigea de nouveau en 1945.

Au point de vue de la technique comptable, l'historique de ces comptes passifs est brièvement le suivant.

Au bilan d'Etat de 1921, nous trouvons 9 comptes dénommés « réserves ». L'un, la « réserve pour amortissements » est en fait un compte de la réévaluation de créances douteuses ; il représente la valeur de pertes présumées subies sur ces créances. A l'exception de la « réserve du service actif », tous les autres comptes sont alimentés par des recettes effectives ou des bénéfices, les unes et les autres n'étant pas comptabilisées au compte financier ou à celui des variations de la fortune. L'effet de cet enregistrement est une réduction relative du résultat périodique ; on traite donc ces comptes comme des provisions. La « réserve du service actif » a été constituée par le versement de montants débités au découvert, en vue de prestations éventuelles de l'Assurance militaire. De ces prélèvements résulte une augmentation du découvert sans que soit modifié le résultat périodique des exercices, opérations propres aux réserves.

Le versement au découvert de montants prélevés sur les trois comptes « impôts de guerre 1915 », « nouvel impôt de guerre 1921 » et « impôt sur les bénéfices de guerre » n'affecte ni le résultat des exercices, ni, par conséquent, la valeur totale des fonds propres. Ces trois comptes sont ainsi, par les prélèvements qu'on y opère, assimilés aux réserves. Les autres « réserves » sont mises à contribution par le prélèvement de la contre-valeur de pertes ou de dépenses non comptabilisées au compte des variations de la fortune. Les résultats périodiques subissent une augmentation relative ; autrement dit, ces « réserves » présentent les caractéristiques des provisions.

En résumé, la technique comptable employée au sujet de ces « réserves » leur confère les caractères spécifiques suivants :

Comptes	Versements	Prélèvements
Impôt de guerre 1915	Provision	Réserve
Nouvel impôt de guerre 1921	»	»
Impôt sur les bénéfices de guerre	»	»
Caisse à report lithographique	»	Provision
Produit de la vente de vieux matériel de guerre	»	»
Compte de bénéfices sur les denrées alimentaires	»	»
Bénéfice sur le remboursement de l'emprunt contracté en Amérique	»	»
Réserve du service actif	Réserve	»
Réserve pour amortissements	Réévaluation	Réévaluation

Il va sans dire que le mépris manifesté envers les règles comptables en matière de provisions et de réserves a faussé tous les résultats comptables des exercices. C'est ainsi que le « déficit du compte d'Etat » relaté au compte de clôture pour 1921 se monte à 104 millions de francs, tandis que le bilan accuse un découvert de 1,392 millions de francs, en augmentation de 218 millions sur le découvert de l'exercice précédent. L'année suivante, le même compte de clôture, rectifié et complété en vue de sa publication en comparaison de celui de l'exercice de 1922, accuse effectivement un déficit de 218 millions de francs. La clôture du compte d'Etat pour 1922, assurément plus correcte que celle de l'exercice précédent, indique un déficit de 52 millions de francs, correspondant à l'augmentation du découvert figurant au bilan.

La Délégation des finances exprimait l'avis « que ce déficit ne » concorde pas avec le mouvement des capitaux, augmentation et » diminution de tous les comptes de la fortune, » pendant l'exercice 1922, ce déficit s'étant élevé à Fr. 60,154,361.42 ». Le Conseil fédéral soumit le différend à l'avis d'un expert qui conclut à l'exactitude des comptes présentés ¹⁾.

La différence des opinions provient du fait que, pour la Délégation des finances, les « réserves » du bilan d'Etat sont une partie de « tous les comptes de fortune », alors que le Conseil fédéral et l'expert leur attribuent le caractère des provisions. Ces derniers sont incontestablement dans le vrai, si l'on s'en rapporte au compte d'Etat de 1922, où le compte de pertes et profits de 1921 a été rectifié. Si l'on considère les exercices précédents, tout le monde a tort,

1) Rapport du 1er juin 1923.

les comptes à l'origine du litige n'étant ni des réserves, ni des provisions, ou les deux à la fois.

Le rapport d'expertise eut une heureuse influence sur la terminologie. Malheureusement, là se borna l'amélioration du bilan et la question fondamentale soulevée par le différend ne fut pas résolue. Avec l'exercice de 1926 commence ce qu'on prétend être l'application du plan d'amortissement¹⁾, et l'imbroglio des réserves et des provisions. En voici un exemple caractéristique :

Au compte de pertes et profits pour 1926, figure un bénéfice de 12 millions de francs que l'on verse au compte « Impôts de guerre »²⁾. Celui-ci, une provision depuis 1922, enregistre donc une opération propre aux réserves : la répartition du bénéfice. L'année suivante, du prélèvement effectué sur ce même compte résulte un enregistrement créditeur au compte de pertes et profits, écriture applicable aux provisions. A partir de 1928, sous la nouvelle dénomination de fonds d'amortissement, il sert à équilibrer le compte de pertes et profits ; il est donc traité en provision. En 1931, il est alimenté par le produit de l'impôt de guerre perçu en 1930, versement comptabilisé comme perte, et par le produit extraordinaire de l'impôt du timbre, versement comptabilisé comme dépense³⁾. La même année, 18 millions, et en 1934, 28 millions de francs sont prélevés sur le fonds d'amortissement et versés au découvert, tandis qu'un autre prélèvement de 20 millions est viré, en 1934, au compte de pertes et profits⁴⁾ ; le fonds d'amortissement remplit ici simultanément le rôle des réserves et celui des provisions.

A partir de 1940, tous ces comptes sont considérés comme étant des provisions ; ce fait ressort de la concordance absolue du résultat exprimé au compte de clôture et des variations du découvert, nonobstant les mouvements enregistrés aux provisions.

2. Les fonds spéciaux.

Avant 1916, les fonds spéciaux et les fondations ne figuraient pas au bilan ; les écritures les concernant constituaient une comptabilité distincte du compte d'Etat. A partir de 1916 et jusqu'en 1939, englobant les fonds autonomes, ils apparaissent au bilan sous le titre de « fonds spéciaux ». En 1940, les fonds autonomes sont clas-

1) Supra, p. 116 et ss.

2) Compte d'Etat pour 1926, p. 266.

3) Compte d'Etat pour 1931, p. 28 et 264.

4) Compte d'Etat pour 1934, p. 207.

sés parmi les comptes de la dette flottante, tandis que les autres comptes sont groupés au bilan avec les provisions pour échéance future et les fonds centraux de compensation, nouvellement constitués.

Les fonds spéciaux présentent une grande variété quant à leur nature, aux motifs de leur constitution, aux moyens de les alimenter, à leur emploi.

La Confédération acquiert certaines sommes en propriété à titre de donations et de legs constitués en sa faveur. Le droit de propriété est en quelque sorte conditionnel, par suite des servitudes dont sont grevés ces fonds. Dans de tels cas, on doit admettre que si, d'une part, l'Etat s'est enrichi des capitaux acquis en propriété, il a contracté, d'autre part, des obligations financières directement proportionnelles à l'accroissement de la fortune, obligations dont il ne peut se départir qu'en remplissant les conditions contractuelles qui découlent de l'acceptation des donations et des legs. L'enregistrement comptable de tels engagements revient à verser aux provisions la contre-valeur des montants reçus en propriété.

L'Etat affecte quelquefois des recettes déterminées à la couverture de dépenses futures, probables ou certaines. Cette affectation est contraire au principe du fonds unique ; on la justifie par le fait que ces recettes sont perçues précisément dans le dessein de permettre ou de provoquer l'intervention de l'Etat dans une sphère déterminée de l'économie ; dans ce cas, l'Etat limite ses dépenses à ses recettes, il exerce son droit de perception et accomplit son devoir de distribution sur un plan restreint. Cette conception particulière de l'intervention des pouvoirs publics dans l'économie est à l'origine de plusieurs provisions, particulièrement dans le domaine de l'agriculture, tels les fonds pour la culture des champs, l'élevage du cheval, la protection de la viticulture suisse et l'écoulement des vins indigènes, la lutte contre la gale noire de la pomme de terre ou le fonds des épizooties. Des projets, particulièrement vastes et lourds de conséquences au point de vue financier, incitent l'Etat à en prévenir les effets sur sa situation de fortune par la perception d'un revenu qu'il verse aux provisions ; le fonds spécial de la Confédération en faveur de l'assurance-vieillesse et survivants en est le type. Dans d'autres cas encore, cette affectation répond à un besoin passager ou permanent de couvrir certains risques ; dans ce dessein furent constitués les fonds du risque de guerre pour transports fluviaux et routiers, des risques concernant les réserves supplémentaires et des réserves obligatoires qu'alimente le produit de taxes prélevées à cet effet.

Les Chambres fédérales octroient quelquefois des crédits budgétaires dans le dessein d'augmenter ou de constituer des fonds spéciaux. Ces versements sont comptabilisés aux dépenses du compte financier. C'est ainsi que sont alimentés le fonds des mensurations cadastrales, le fonds de désendettement des domaines agricoles, le fonds de couverture de l'assurance militaire (réserve mathématique), le fonds pour l'assainissement des chemins de fer fédéraux, le fonds général des chemins de fer, le fonds des réformes dans l'exécution des peines, le fonds de renouvellement de la centrale de chauffage et d'électricité de l'Ecole polytechnique.

Dans d'autres cas, les soldes des crédits accordés pour des dépenses effectives sont versés aux fonds spéciaux sous la forme de dépenses budgétaires. Cette opération, qui annihile pratiquement l'effet de la péremption des crédits annuels, n'est autorisée que pour certains fonds expressément désignés, tels le fonds des routes alpestres, le fonds de réserves pour la reconstruction de vignobles, le fonds suisse des beaux-arts, le fonds des arts appliqués, le fonds de réserves pour exercices physiques, le fonds de garantie contre les risques à l'exportation, le fonds de soutien des institutions d'aide à l'artisanat, le fonds d'assistance en cas d'accidents de service. Les prélèvements sur ces fonds s'opèrent par l'enregistrement direct des dépenses les concernant.

Le fonds de réserve de la monnaie est le seul de son espèce ; on y verse le bénéfice comptable correspondant à l'augmentation de valeur des métaux par suite de leur monnayage. Le fonds sert en premier lieu à couvrir la perte, ou plus précisément la résorption du bénéfice, qui se produira au moment du retrait et de la refonte des monnaies frappées. On prélève également les sommes nécessaires à l'exploitation de la Monnaie fédérale, prélèvements que l'on enregistre sous la forme de recettes au compte d'administration.

Enfin, le fonds de chômage créé en 1916 fut alimenté en 1931 au moyen du bénéfice accusé par le compte de clôture de l'exercice de 1930¹⁾. Ce versement, qui n'exerce aucune influence sur le résultat des exercices, constitue donc une opération propre aux réserves ; il est unique dans la comptabilité des fonds spéciaux. Ceux-ci sont toujours traités comme le sont les provisions, c'est-à-dire que les versements et les prélèvements qu'on y fait modifient, d'une manière relative ou absolue, le bénéfice ou le déficit exprimé au compte des variations de la fortune.

1) Compte d'Etat pour 1931, p. 316 et A. C. F. du 17. 6. 31.

3. Les fonds centraux de compensation.

Les fonds centraux de compensation servent au paiement des allocations pour perte de salaire et de gain aux militaires, à la création de possibilités de travail et à l'aide aux chômeurs. Ils se composent des fonds de compensation en matière de perte de salaire et de gain et de la « réserve des pouvoirs publics »¹⁾.

Les fonds de compensation sont alimentés par l'excédent de la contribution des employeurs et des travailleurs sur la moitié des dépenses occasionnées par l'octroi d'allocations aux militaires et aux employés astreints au service du travail et par l'aide aux chômeurs, par l'excédent des subsides des pouvoirs publics aux fins de créer des possibilités de travail sur les dépenses qui en résultent, par l'intérêt enfin que verse la Confédération sur le solde créditeur du fonds²⁾. Le Conseil fédéral décidera de l'emploi du fonds au moment où seront abrogées les dispositions qui le régissent³⁾. Le fonds de compensation n'est ni une dette de l'Etat, ni un capital définitivement acquis ; il représente la valeur de dépenses probables. Celles-ci échappant à toute évaluation préalable à peu près exacte, les contributions des employeurs, des employés et des pouvoirs publics conditionnent la valeur des versements au fonds de compensation. Celui-ci présente donc tous les caractères d'une provision alimentée par des recettes affectées à des dépenses déterminées.

La réserve a été constituée par les subsides de la Confédération et des cantons dépassant, au 30 juin 1941, la moitié des allocations pour perte de salaire et de gain payées à cette date. Elle est destinée à « avancer aux pouvoirs publics les sommes nécessaires » pour leurs prestations aux caisses de chômage, à payer les déficits éventuels de ces caisses et à créer des possibilités de travail. Le statut juridique de ce fonds est imprécis. S'agit-il d'un fonds appartenant en commun aux cantons et à la Confédération, sur lequel l'Etat central n'exerce qu'un droit de gérance ; au contraire, devons-nous considérer ce fonds comme acquis à la Confédération, à charge pour elle d'accorder des prêts aux cantons, dans les limites de la valeur du fonds ? Le texte français fait état d'une « réserve des pouvoirs publics » ; le texte allemand parle d'une « Rückstellung ». A défaut de précisions, nous jugeons inopportun d'attribuer à la réserve la qualité de dette de la Confédération ; toutefois, les

1) A. C. F. du 7. 10. 41 et compléments, dans : Régimes des allocations pour perte de salaire et de gain, recueil des dispositions en vigueur au 1er février 1945, p. 47 et ss.

2) A. C. F. du 7. 10. 41, articles 5, 6, 7 et 10.

3) Ibidem, article 11.

servitudes très lourdes qui pèsent sur elle lui confèrent pour le moins la nature de provision.

4. Les caisses de prévoyance sociale du personnel.

La caisse d'assurance pour les fonctionnaires, employés et ouvriers fédéraux a été créée par la Confédération le 30 septembre 1919. « La gestion en est confiée à l'administration fédérale des finances »¹⁾. La loi ne précise point si la caisse est une personne morale distincte de l'Etat et si l'Administration fédérale des finances doit agir en qualité de mandataire. Le message que le Conseil fédéral adressa aux Chambres le 16 mai 1919²⁾ précise les intentions du législateur ; « ...l'article premier, y est-il dit, consacre le principe » d'après lequel la création et l'administration de la caisse sont du » ressort de la Confédération. La caisse fait ainsi partie, de par la » loi, des services de la Confédération »³⁾ et le Conseil fédéral ajoute : « Nous renonçons aussi à conférer à la caisse la personnalité » civile »⁴⁾.

Ainsi, la caisse d'assurance ne peut agir qu'au nom et pour le compte de l'Etat, en qualité d'organe fédéral chargé d'exécuter les dispositions légales réglant les rapports entre l'assureur, la Confédération, et les assurés, les agents fédéraux⁵⁾. Les dettes, créances, dépenses et recettes de la caisse sont dès lors inséparables de celles de la Confédération. Les cotisations des assurés, les contributions légales de l'Etat employeur et les intérêts alimentent l'avoir de la caisse qui, en retour, couvre les prestations statutaires dues aux assurés.

La Confédération contracte envers ses agents une dette théoriquement égale à la valeur actuelle des assurances individuelles. Cette interprétation ne saurait être mise en doute, du moment que l'Etat lui-même, au titre du sacrifice pour la défense nationale, a imposé la valeur des assurances comme fortune des assurés. Toutefois, l'obligation juridique de l'Etat ne sera parfaite, c'est-à-dire que la dette n'existera en droit comme en fait, seulement sous certaines conditions consignées dans les statuts de la caisse : invalidité, mise à la retraite, décès. Ces conditions restrictives confèrent à l'importance de la dette, à son échéance, à son existence même, une incertitude qui la distingue des dettes proprement dites. La valeur en

1) A. C. F. du 30. 9. 19, article 6.

2) F. F. III, 1919, p. 50 et ss.

3) Idem, p. 80.

4) Idem, p. 81.

5) Cf. loi fédérale sur le statut des fonctionnaires, du 30. 6. 27, article 48, ch. 2.

compte de la caisse d'assurance est en définitive un fonds constitué en vue de dépenses futures, autrement dit une provision.

Le personnel permanent qui, pour différents motifs, n'est pas assuré devient membre de la caisse de prévoyance. Les contributions de la Confédération et des membres sont celles prévues pour la caisse d'assurance. Le droit aux prestations de la caisse de prévoyance, en revanche, repose sur la valeur des contributions. La caisse de prévoyance s'apparente donc à une institution d'épargne obligatoire, à laquelle contribue l'employeur.

Enfin, depuis 1942, existe la caisse de secours du personnel auxiliaire, instituée en faveur des agents non permanents de la Confédération. L'organisation de la caisse de secours ne diffère pas sensiblement de celle de la caisse de prévoyance.

Les capitaux de ces deux caisses appartiennent à l'Etat jusqu'au jour où, par suite de résiliation des rapports de service entre la Confédération et les agents, le montant comptabilisé au nom des membres devient exigible. Dans certains cas, les contributions des membres et de la Confédération, ainsi que les intérêts, sont propriété du membre sortant. Dans d'autres cas, les contributions de la Confédération sont versées à un fonds de secours.

Bien que le caractère de fonds étrangers soit mieux affirmé dans le cas des caisses de prévoyance et de secours qu'il ne l'est au sujet de la caisse d'assurance proprement dite, l'engagement de l'Etat envers les agents est conditionnel et indéterminé quant à sa valeur et à son échéance ; la dette n'est qu'éventuelle. On constitue donc des provisions en couverture des prestations maxima des caisses de prévoyance et de secours. La valeur de ces provisions correspond à la valeur des contributions des membres et de l'Etat, augmentée des intérêts.

5. Conclusions.

Les provisions de la Confédération posent trois questions auxquelles on n'a pas apporté, à l'heure actuelle, une solution satisfaisante ; ce sont la technique comptable, l'évaluation et la légitimité des provisions.

La technique appliquée actuellement à la mise en compte des opérations est doublement critiquable, malgré les améliorations importantes enregistrées depuis 1940, car elle porte atteinte à la fois à l'universalité des comptes budgétaires et à leur simplicité. En effet, les opérations financières non prévues au budget et enregistrées en marge du compte financier touchent un capital de deux

milliards de francs, réparti dans les fonds spéciaux, les caisses de prévoyance en faveur du personnel, les fonds centraux de compensation et les provisions diverses. Autrement dit, le Parlement, en votant le budget, ne se prononce pas sur une foule de dépenses débitées directement à ces comptes et sur les recettes qui les alimentent. Le résultat du compte budgétaire est, par voie de conséquence, incomplet et l'excédent de recettes ou de dépenses qu'on y relate ne correspond pas à la réalité.

Il résulte de ce qui précède que, par suite de l'absence de règles en matière de provisions, on n'aboutit guère à un compte qui puisse être qualifié de véridique et clair. Un exemple le démontrera, quoiqu'il s'agisse d'un cas plutôt exceptionnel dans les comptes de la Confédération.

En 1944, un montant de Fr. 300,000.— est prélevé à titre d'avance sur le compte capital et versé au fonds pour la culture des champs, sur lequel sont prélevés Fr. 618,991.40 qui figurent aux recettes du compte d'administration¹⁾. Cette opération échappe à toute analyse rationnelle ; réserve ou provision, le fonds pour la culture des champs a permis de tirer du néant une recette de Fr. 300,000.—.

La solution du problème technique est simple ; elle consiste à porter au budget ou à ses compléments et à comptabiliser au compte financier toutes les dépenses et toutes les recettes, tandis que tous les montants versés aux provisions ou prélevés sur les provisions sont à comptabiliser au compte des variations de la fortune. Ainsi, les prestations de la caisse d'assurance, les allocations pour perte de salaire ou toute autre dépense grevant les provisions seront débitées aux rubriques budgétaires. La valeur de ces dépenses déterminera la valeur des montants à prélever sur les provisions et à créditer au compte des variations de la fortune. Au contraire, les cotisations que des agents de la Confédération paient à la caisse d'assurance, les contributions des employés, des employeurs et des cantons aux fonds de compensation, ainsi que les recettes de toute nature destinées à alimenter les provisions doivent figurer aux recettes budgétaires. Par des versements débités au compte des variations de la fortune, on reconstituera la réserve mathématique de la caisse d'assurance et l'on augmentera la valeur des fonds de compensation, des fonds spéciaux et autres provisions, des montants qui leur sont destinés. Les recettes effectives, les soldes de certains crédits, les intérêts à valoir aux fonds, les contributions de l'Etat à la caisse d'assurance et aux fonds de compensation, etc., détermineront la valeur des versements aux provisions.

1) Compte d'Etat 1944, p. 9 et 103.

C'est en observant rigoureusement ces méthodes d'enregistrement qu'on façonnera des instruments comptables permettant d'analyser avec exactitude l'activité de l'Etat. D'une part, le budget et le compte financier donneront une image complète et fidèle de la perception et de la distribution des richesses. D'autre part, les charges et les revenus apparaîtront intégralement au compte des variations de la fortune qui, non seulement se soldera par le résultat périodique exact, mais encore montrera les causes réelles de ce résultat.

Les Chambres pourront alors exercer leurs prérogatives constitutionnelles et se prononcer sur des budgets universels ; le pouvoir exécutif connaîtra les effets financiers de l'activité de l'Etat et les causes réelles des variations de la fortune ; les économistes disposeront de données scientifiques leur permettant d'apprécier les conséquences économiques de la perception et de la distribution.

L'évaluation des provisions de l'Etat repose, dans la plupart des cas, davantage sur l'appréciation de situations futures probables que sur la mesure d'une charge économique exactement définissable. Le danger est donc grand de fonder la valeur des provisions sur des considérations étrangères à celles-ci, notamment le résultat des exercices. Nous ne saurions, sans sortir du cadre de notre étude, tenter de juger l'exactitude des méthodes d'évaluation appliquées par la Confédération aux provisions, fonds spéciaux et autres passifs de cette nature ; néanmoins, nous relevons le fait que deux importantes provisions sont inférieures au risque couru.

L'une de ces provisions est la caisse d'assurance du personnel fédéral, dont la valeur actuelle repose sur les contributions versées ; cette valeur est inférieure à la réserve mathématique qui représente le risque réel. L'assainissement tant discuté de la caisse d'assurance consiste donc à verser à une provision la différence entre ces deux valeurs, c'est-à-dire à enregistrer une charge économique qui aurait dû peser sur les exercices précédents ; il ne comporte aucune modification de la situation financière de l'Etat. Reste réservée la question des contributions que doivent verser les membres en vertu du droit aux rentes qu'ils acquièrent de ce fait ; cette question concerne les actuelles.

L'autre provision est le fonds de réserve de la monnaie. Celui-ci est le type des provisions pour échéances futures, constituées en vue de couvrir des pertes. L'évaluation des pertes probables doit, de toute évidence, se calculer sur la différence entre la valeur nominale et la valeur intrinsèque des monnaies, c'est-à-dire sur le bénéfice comptable réalisé au moment de leur mise en circulation. Les prélèvements destinés à couvrir les frais d'exploitation de la

Monnaie fédérale constituent un amoindrissement injustifié de la provision, une hypothèque sur l'avenir. Le Conseil fédéral n'ignore pas ce fait et estime, lui aussi, que l'on doit « laisser intact le fonds » de réserve de la monnaie qui doit s'accroître de tout le bénéfice « réalisé par la frappe » et « reconstituer, sous forme de réserve, la » totalité de l'écart existant entre la valeur nominale de la monnaie « en circulation et sa valeur réelle »¹⁾.

Or, l'état des monnaies en circulation était le suivant au 31 décembre 1944 :

Pièces en circulation				Poids du métal			Valeur nominale totale Fr.
Valeur nominale Fr.	Nombre	Poids gr.	Titre 0/00	Brut kg.	Argent kg.	VII kg.	
5.—	581,610	25	900	14,540	13,086	1,454	2,908,000
5.—	27,840,097	15	835	417,601	348,697	68,904	139,200,000
2.—	24,344,601	10	835	243,446	203,277	40,169	48,689,000
1.—	43,239,970	5	835	216,200	180,527	35,673	43,240,000
0.50	51,397,931	2.5	835	128,495	107,293	21,202	25,699,000
0.20	73,603,629	3.25	—	239,212	—	239,212	14,721,000
0.10	101,287,923	2.5	—	253,220	—	253,220	10,129,000
0.05	153,734,545	1.5	—	230,602	—	230,602	7,687,000
0.02	69,120,872	2.5	—	172,802	—	172,802	1,382,000
0.01	171,342,747	1.5	—	257,014	—	257,014	1,713,000
				2,173,132	852,880	1,320,252	295,368,000

Si, de la valeur nominale des pièces en circulation, s'élevant à

Fr. 295,368,000.—

on déduit la valeur de 852,880 kg. d'argent au prix

de 1939, c'est-à-dire à Fr. 80.— le kg., soit » 66,230,000.—

on peut estimer la perte probable qui résultera du

retrait des monnaies à Fr. 229,138,000.—

tandis que le fonds de la monnaie accuse au

31.12.44 un solde de » 124,562,000.—

de sorte que l'insuffisance de la provision est de **Fr. 104,576,000.—**

1) Message du Conseil fédéral concernant le budget pour 1933, du 3 novembre 1932, p. III.

Dans ce chiffre, nous n'avons pas pris en considération, d'une part, la valeur des pièces qui ne seront pas présentées lors du retrait des monnaies et la valeur du métal vil, ni, d'autre part, la perte de métal fin due à l'usure ou résultant de la manutention à la refonte. Si l'on admet que le nombre des pièces ne devant pas être rendues à la caisse fédérale atteindra, pour chaque pièce de monnaie, le chiffre des écus de 25 grammes encore en circulation, la Confédération réalisera un bénéfice de 7 millions de francs ; la valeur du métal vil représente au maximum 3 millions, de sorte que le fonds de réserve de la monnaie serait inférieur d'au moins 95 millions à la perte probable, à condition que le prix de l'argent ne tombe pas au-dessous de celui de 1939.

La question de la **légitimité** des provisions ne se pose généralement pas ; néanmoins, nous estimons néfaste pour la sincérité du bilan la constitution de certaines d'entre elles. Ces comptes passifs, le dépôt pour expositions suisses d'agriculture, le fonds d'études ou celui de construction du laboratoire d'essai des combustibles, pour ne citer que quelques exemples, jouent un rôle parfois mal défini ; ils paraissent être un moyen, assurément pratique, mais inopportun, de détourner des recettes du fonds unique et d'en dépenser la contre-valeur en marge des crédits budgétaires ou d'annihiler les effets de la péremption des crédits. L'enregistrement au compte budgétaire des recettes et des dépenses relatives aux fonds et provisions aurait pour effet immédiat de rendre inopérants de tels procédés. On peut admettre d'emblée que cette mesure se traduirait par une réduction sensible du nombre des fonds et provisions, les offices fédéraux n'ayant plus le même intérêt à constituer des provisions qui n'échappent pas aux règles du budget. Il nous paraît même indiqué de procéder à un tri sérieux des fonds et provisions existant actuellement, afin d'éliminer du passif ceux que les circonstances ne justifient plus, eu égard à la sincérité du bilan, en les créditant au découvert, et de faire figurer parmi les dettes l'avoir en compte des fondations régulièrement constituées, au sens des articles 80 et ss. du code civil.

Au point de vue de la clarté du bilan, il serait sans doute judicieux de réunir tous les « fonds et provisions » en un seul groupe divisé en catégories de comptes analogues. Actuellement, nous aurions 5 catégories :

1. **Les provisions** constituées en prévision de dépenses ou de pertes probables, tels le fonds de couverture de l'assurance militaire, le fonds du service actif 1914-1918, le fonds général des chemins de fer, le fonds de la monnaie, le fonds des risques de guerre, le

fonds des risques concernant les réserves supplémentaires, le fonds des réserves obligatoires.

2. **Les fonds grevés de servitudes**, constitués par des tiers, où l'on distingue les donations et les legs.
3. **Les fonds spéciaux** comprenant tous les fonds constitués par la Confédération elle-même pour couvrir des charges économiques qui résultent de projets ou d'éventualités.
4. **Les caisses du personnel fédéral**, dont la caisse d'assurance, la caisse de prévoyance et la caisse de secours pour le personnel auxiliaire.
5. **Les fonds centraux de compensation.**

VI. LES COMPTES DE LA FORTUNE.

Depuis 1914, la situation économique de la Confédération se traduit dans les comptes par un solde débiteur ; les déficits ont absorbé, non seulement les fonds propres, mais encore une partie des fonds étrangers. Autrement dit, l'Etat opère à découvert.

Dans les actes officiels de la Confédération (comptes d'Etat, messages du Conseil fédéral ou actes législatifs), le solde débiteur du compte de la fortune s'est appelé tour à tour « dépenses à amortir »¹⁾, « excédent total du passif »²⁾, « solde passif du compte d'Etat »³⁾, « excédent des dettes »⁴⁾. Aucune de ces expressions n'est parfaitement synonyme de découvert, terme adopté en 1945 ; elles prêtent à confusion par suite de l'emploi du même terme dans des sens différents ou de plusieurs termes, d'ailleurs impropres, pour désigner une seule et même chose.

Le titre « dépenses à amortir » n'est pas applicable à la situation de fortune ; les dépenses sont une des causes possibles du découvert ; elles ne sont pas le découvert lui-même. En outre, nous ne pensons pas que le verbe amortir (tilgen) convienne aux dépenses ; les dépenses sont couvertes par des recettes qu'elles absorbent ; à défaut, elles grèvent le compte de la fortune et provoquent une diminution du capital ou une augmentation du découvert. Ultérieurement, un résultat bénéficiaire permettra de reconstituer le capital absorbé ou d'éteindre le découvert. « Dépenses à amortir » n'a d'ail-

1) Bilans jusqu'en 1935.

2) Message du Conseil fédéral du 7 mai 1940.

3) Bilans de 1936 à 1939 et A. F. du 15. 6. 27.

4) Bilans de 1940 à 1944.

leurs pas toujours conservé le sens de solde débiteur du compte de la fortune. De 1936 à 1939, distinctes du « solde passif du compte » d'Etat », les dépenses à amortir n'englobent plus que la part du découvert causée par les dépenses extraordinaires.

L'« excédent total du passif » (sur l'actif du bilan) est une impossibilité en comptabilité double où le bilan, conséquence de l'écriture intégrale, ne connaît pas d'excédent : l'actif égale toujours le passif. La situation économique ne ressort pas de la comparaison de l'actif et du passif, mais du solde des comptes de la fortune qui font aussi partie du bilan. On a quelquefois défini la fortune nette : différence entre le passif et l'actif. Cette définition repose sur une notion restreinte du passif, duquel la fortune nette est retranchée. Or, la formule actif—passif = fortune nette est applicable à n'importe quel poste du bilan, si l'on adapte la notion d'actif et de passif aux besoins de la démonstration. En réalité, cette équation ne résulte pas de l'application de règles comptables, mais du principe de logique énonçant qu'une partie du tout égale le tout diminué de l'autre partie.

L'expression « solde passif du compte d'Etat » est assimilable à la précédente. De surcroît, elle est confuse par la multiplicité des sens donnés aux termes de compte d'Etat. Ces derniers signifient tantôt comptabilité, ensemble des comptes, comme dans le titre « message du Conseil fédéral aux Chambres concernant le compte d'Etat pour l'exercice 1939 »¹⁾, tantôt exercice comptable dans l'expression « déficit du compte d'Etat »²⁾, ou encore bilan dans « solde passif du compte d'Etat »³⁾. Ainsi, dans le même document, qui lui-même s'intitule compte d'Etat, cette dénomination est prise dans trois acceptions différentes.

Enfin, « excédent des dettes », tiré de l'allemand « Schuldenüberschuss », n'est pas un titre plus heureux pour définir la situation économique de l'Etat. Il résulte d'une confusion regrettable entre les dettes, situation juridique, et le découvert, situation économique. L'acception fautive donnée au mot dettes, qui a conduit à des situations paradoxales dans les comptes de la Confédération, est si fréquente actuellement qu'elle tend à devenir une règle. « En 1942, » lit-on dans un rapport de la délégation des finances⁴⁾, la dette

1) Compte d'Etat 1939, p. III.

2) Idem, p. 210.

3) Idem, p. 210.

4) Rapport de la délégation des finances du Conseil national et du Conseil des Etats sur son activité du 1. 10. 42 au 30. 9. 43 (du 2. 11. 43). Feuille fédérale 1943, p. 1033 et ss.

» totale de la Confédération se montait à 3,661,500,000 francs ; l'Etat » s'étant endetté de 775,4 millions en 1942, cette dette s'élève » à fin 1942, à 4,437,000,000 francs... » Consultons le bilan au 31 décembre 1942 : les dettes s'élèvent à 5,080 millions de francs. On aurait dû écrire : le découvert total de la Confédération se montait à ; le déficit ayant été de en 1942, ce découvert s'élevait à fin 1942 à

L'article du bilan où sont groupés les comptes relatifs à la fortune, de valeur négative ou positive, doit, comme les autres articles, porter un titre conceptionnel afin de n'en point limiter l'usage aux comptes existant momentanément. A l'actif du bilan, nous trouverons le « découvert » et au passif, le « capital ».

Il n'existe pas de règles particulières régissant l'évaluation des grandeurs relatives aux comptes de la fortune. L'évaluation de tous les autres postes du bilan conditionne la valeur des fonds propres. Pratiquement, c'est le virement du solde du compte de clôture qui détermine la valeur de la fortune.

VII. ESSAI D'ÉTABLISSEMENT DU PLAN DES COMPTES.

Pour terminer, et en manière de conclusion, nous donnerons encore ici le schéma du bilan annuel tel qu'il résulte des considérations qui précèdent, tout en y ajoutant les commentaires nécessaires.

BILAN GÉNÉRAL	
ACTIF	PASSIF
1 Disponibilités	2 Réévaluations
1.0 Caisse	2.0 Amortissem. des débiteurs
1.1 Chèques postaux	2.1 Amortissement
1.2 Banque nationale	des papiers-valeurs
1.3 Avoirs à l'étranger	2.2 Amortissement
1.9 Autres disponibilités	des immobilisations
3 Débiteurs	3 Dette administrative
3.0 Comptes courants	3.0 Comptes courants
3.1 Débiteurs divers	3.2 Créanciers divers
3.3 Prêts et avances	3.4 Obligations
	et coupons échus
	3.6 Fonds autonomes
	et fondations
	3.8 Don suisse pour
	les victimes de la guerre

**4 Placements
et immobilisations**

- 4.0 Titres
- 4.1 Hypothèques
- 4.2 Participations
- 4.3 Approvisionnements
- 4.4 Mobilier et matériel
- 4.5 Terrains et bâtiments

6 Comptes internes

- 6.0 Comptes de liaison
- 6.1 Comptes provisoires
- 6.2 Comptes transitoires
- 6.3 Comptes d'ordre

7 Non-valeurs

9 Comptes de la fortune

- 9.0 Découvert
- 9.9 Compte des variations de la fortune

**0 Compte budgétaire
(dépenses)**

5 Dette publique

- 5.0 Dette flottante
- 5.1 Dette consolidée

6 Comptes internes

- 6.0 Comptes de liaison
- 6.1 Comptes provisoires
- 6.2 Comptes transitoires
- 6.3 Comptes d'ordre

8 Provisions

- 8.0 Provisions diverses
- 8.1 Fonds grevés de servitude
- 8.2 Fonds spéciaux
- 8.3 Caisses de prévoyance du personnel
- 8.4 Fonds centraux de compensation

9 Comptes de la fortune

- 9.1 Capital
- 9.9 Compte des variations de la fortune

**0 Compte budgétaire
(recettes)**

1. Disponibilités.

Le poste 1.9 « Autres disponibilités » comprend entre autres soldes ceux des comptes d'accréditif, qui représentent l'excédent des retraits opérés auprès des banques par les offices accrédités sur les dépenses en espèces auxquelles ils font face. Il s'agit donc bien de soldes en caisse.

2. Réévaluations.

L'amortissement des papiers-valeurs englobe l'amortissement indirect des titres, hypothèques et participations ; l'amortissement des immobilisations se rapporte aux approvisionnements, mobilier et matériel, terrains et bâtiments.

3. Débiteurs et créanciers.

Le poste 3.0 comptes courants se subdivise, à l'actif aussi bien qu'au passif, comme suit :

- 3.00 Régies autonomes (Régie des alcools)
- 3.01 Corporations publiques (cantons et communes)
- 3.02 Etranger (créances et dettes courantes, pourvu qu'il ne s'agisse pas de disponibilités)
- 3.09 Divers

4. Placements et immobilisations.

Les titres sont classés d'après le débiteur :

- 4.00 Corporations publiques (cantons et communes)
- 4.01 Banques cantonales
- 4.02 Centrale de lettres de gage
- 4.03 Entreprises privées
- 4.09 Valeurs étrangères

5. Dette publique.

La dette flottante se compose des rescriptions et des emprunts à court terme. La dette consolidée se subdivise suivant la nature des emprunts à moyen et à long terme :

- 5.10 Bons de caisse
- 5.11 Obligations
- 5.12 Inscription au livre de la dette
- 5.19 Autres emprunts

6. Comptes internes.

Les comptes de liaison se rapportent aux établissements qui doivent publier leur bilan en annexe du bilan général. Ils figurent à l'actif ou au passif sous le nom de l'établissement, à savoir :

- 6.00 Chemins de fer fédéraux
- 6.01 Administration des PTT
- 6.02 Administration des blés

Les comptes provisoires comprennent :

à l'actif :

6.10 Comptes courants (dont le solde est débiteur)

6.11 Avances

au passif :

6.10 Comptes courants (dont le solde est créditeur)

6.12 Dépôts

Les comptes d'ordre sont :

à l'actif :

6.32 Sûretés

6.33 Créances

6.35 Approvisionnements

au passif :

6.32 Engagements

6.34 Fonds sous gérance spéciale

La contre-valeur soldée de tous ces comptes d'ordre apparaît, soit à l'actif, soit au passif, sous la désignation :

6.30 Compte auxiliaire.

9. Comptes de la fortune.

Le compte budgétaire et celui des variations de la fortune sont transitaires ; ils présentent un solde nul au bilan annuel, étant donné que les résultats du premier de ces comptes sont reportés sur le second et que celui-ci, à son tour, est soldé par le découvert ou le capital¹⁾.

1) Cf. p. 85 et 126

CONCLUSIONS

Si l'entreprise privée, pour travailler avec profit, s'efforce constamment de perfectionner la comptabilité en vue de parfaire l'analyse des effets de son activité, à plus forte raison la corporation de droit public, étant donné l'importance de son rôle dans la vie économique de la collectivité, doit-elle améliorer sans cesse l'instrument technique de son administration.

L'organisation comptable de la Confédération est certainement très rationnelle ; la solution choisie rend possible une adaptation rapide à de nouvelles exigences et permet d'appliquer les moyens techniques les plus modernes. La Confédération est ainsi à même d'améliorer dans la mesure du possible le rendement quantitatif et qualitatif de ses services.

Tout comme pour le particulier, des finances saines et une solide position économique sont les conditions d'un fonctionnement normal des institutions de l'Etat. Or, des méthodes empiriques et désuètes ne permettent plus à l'Etat de vérifier rapidement et sûrement sa position économique et financière. Les règles que nous formulons contribueraient, croyons-nous, à assurer à l'Etat le contrôle de ses finances et de sa situation de fortune.

L'entreprise commerciale ou industrielle peut se préoccuper du problème comptable à ce seul point de vue, mais la corporation publique, toujours plus impérieusement, doit veiller encore à ce que l'exercice de son droit de perception et l'accomplissement de son devoir de distribution soient suivis des effets attendus. L'Etat ne pourra doser efficacement ses interventions et concilier les intérêts opposés des divers groupes économiques qui le composent, c'est-à-dire qu'il ne pratiquera une politique conforme aux possibilités et aux besoins de l'économie générale, que s'il possède une comptabilité à la fois claire et détaillée, s'adaptant à la complexité de sa structure et de ses activités.

C'est là l'idée que nous nous sommes efforcé, à la lumière de la doctrine et des réalisations pratiques, de mettre en œuvre dans nos propositions relatives à la comptabilité budgétaire et patrimoniale des corporations publiques. Celle de la Confédération a évolué dans le sens d'un perfectionnement indéniable. Nous l'avons vu cependant, des améliorations sont encore possibles. Celles que nous suggérons nous paraissent pouvoir contribuer à rapprocher la comptabilité de notre Etat fédéral des conceptions d'une saine doctrine et de l'application de principes rationnels, conditions nécessaires d'une gestion sûre et d'un contrôle clair aux mains d'un gouvernement démocratique.

BIBLIOGRAPHIE

- Balsiger Werner J. — Der Voranschlag nach eidgenössischem Recht. Bern 1913.
- Barbé A. — Le vote du budget en Angleterre et le contrôle de son exécution. Caen 1904.
- Batardon Léon. — L'inventaire et le bilan. 3me édition, Paris 1923.
- Baudet Roger. — Le contrôle budgétaire et sa fonction. Thèse, Lausanne 1941.
- Besson E. — Le contrôle des budgets en France et à l'étranger. Paris 1899.
- Delahaut Georges. — Etude sur le système budgétaire de la Confédération suisse. Thèse, Lille 1909.
- Deschamps H. — Des expertises en comptabilité. Lyon et Paris 1923.
- Dubois E. — Etude sur le système belge en matière de budget d'Etat. Bruxelles 1904.
- Fallet Edouard M. Dr. — L'amortissement industriel dans les compagnies de chemins de fer. Neuveville 1933.
- Favre Meinrad. — Le contrôle des finances de la Confédération suisse. Thèse, Sion 1936.
- Feiner Fritz. — Schweiz. Bundesstaatsrecht. Tübingen 1923.
- Folliet. — Le bilan dans les sociétés anonymes au point de vue juridique et comptable. Paris 1937.
- Friedel. — Die Gruppik. Eine kurze Einführung in die neue Rechnungsart der Betriebs- und Anstaltsverwaltungen der Gemeinden. Berlin 1935.
- Gomberg Léon. — 1. L'Economologie et son histoire. Genève 1912.
2. Histoire critique de la théorie des comptes. Thèse, Genève 1928.
3. La doctrine de la comptabilité et les méthodes comptables. Genève 1937.
- Grüner F. — Technik der Maschinenbuchhaltung. Berlin 1928.
- von Heckel M. — Das Budget. Leipzig 1898.
- Herschdörfer Maurice. — Les principes de l'établissement du bilan. (Extrait de la Revue des sciences économiques. Liège 1939.)
- Higy C. — Die Frage der Vereinheitlichung des Rechnungswesens öffentlicher Körperschaften der Schweiz. Zürich 1930.
- Hügli F. — Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen. Bern 1887.
- Jèze Gaston. — 1. Traité de science des finances. Le budget. Paris 1910.
2. Cours de sc. des fin. Théorie générale du crédit public. 6me édition, Paris 1922.
3. Cours des finances publiques. La date du remboursement de la dette publique, histoire de l'amortissement en Angleterre. Paris 1927.
4. Le remboursement des emprunts publics d'Etat. Paris 1927.
5. Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française. Paris 1931.
- Keel F. J. — Juristische Terminologie. Zürich 1939.
- Kull Dr. E. — Aufbau und Gliederung des Voranschlages (dans : Veröffentlichung der Schweiz. Verwaltungskurse an der Handels-Hochschule St. Gallen, Band 5, Einsiedeln 1945).
- Laufenburger Henry. — Précis d'économie et de législation financières. Paris 1945.
- Leneveu G. — Histoire de la spécialité budgétaire en France. Paris 1906.
- de Lichterwelde Cte Louis. — Les méthodes budgétaires d'une démocratie. Etude sur le budget suisse. Paris, Bruxelles 1912.
- Maurer Otto. — Les méthodes d'évaluation et leur influence sur les bilans. Thèse, Winterthur 1943.

- Meier Ernst. — Der eidgenössische Voranschlag und seine rechtliche Bedeutung. Inaugural-Dissertation, Bern 1931.
- Meyer Paul. — La comptabilité camérale. Thèse, Courtelary 1923.
- Neymarck Alfred. — Vocabulaire manuel d'économie politique. Paris 1898.
- Nogaro Bertrand. — Le financement des dépenses publiques et la liquidation des dépenses de guerre. Paris 1945.
- Oberli Fritz. — Die kalkulatorische und bilanzmässige Abschreibung. Bern 1945.
- Sarette H. — Etude sur le contrôle du budget de l'Etat en France, en Angleterre et en Italie. Paris 1902.
- Scheurer Frédéric fils, Prof. — Cours sur les systèmes de comptabilité. Université de Neuchâtel. Semestre d'été 1940.
- Schmalenbach E. — Dynamische Bilanz. Leipzig 1926.
- Schmidt F., Prof. — Die organische Tageswertbilanz. Leipzig 1929.
- Schnabel K. — Der ausserordentliche Etat der öffentlichen Wirtschaft in deutscher Theorie und Praxis. Thèse, Würzburg 1924.
- Steiger und Higy. — Finanzhaushalt der Schweiz. I. Band ; Bund, Kantone, Gemeinden. Bern 1934.
- Stourm R. — Le budget, son histoire et son mécanisme. 7me édition, Paris 1912.
- Terrier Claudius. — Le bilan d'Etat. Neuchâtel 1929.
- Varin L. — La préparation du budget en France et en Angleterre. Paris 1904.
- Walb E. — Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Berlin-Wien 1926.
- Weidmann Dr. E. — Bilanzkunde und Bilanzrecht. Zürich 1941.
- Weidmann Dr. E., Gloor O. et Giroud E. — Die kaufmännische Bilanz. 1933.
- Zindel Walter. — Neuzeitliche Abrechnungsmethoden im Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltung. Zürich 1944.
- Zorn. — Ueber die Tilgung von Staatsschulden. Tübingen 1905.
- Feuille fédérale (F. F.).
 - Recueil des lois fédérales :
 - Lois fédérales (Loi).
 - Arrêtés fédéraux (A. F.).
 - Arrêtés du Conseil fédéral (A. C. F.).
 - Bulletin sténographique.
 - Procès-verbaux des délibérations du Conseil national.
 - Budgets et comptes d'Etat de la Confédération suisse et des cantons.
 - Messages du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale.
 - Projets, rapports et préavis divers.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
Avant-propos	5

CHAPITRE I

LA MÉTHODE COMPTABLE DE 1848 A 1947

A. La comptabilité simple (1848-1913)	
I. Aperçu descriptif	7
II. Abandon de la comptabilité simple	11
B. La comptabilité double manuscrite (1914-1939)	
I. Introduction	15
II. Les opérations préliminaires	15
1. L'ordonnancement. — 2. Les postes créditeurs.	
III. L'enregistrement comptable	17
1. L'enregistrement chronologique. — 2. L'enregistrement systématique.	
IV. La clôture des comptes	21
C. La comptabilité typoscrite (1940-1947)	
I. La situation à la veille de la deuxième guerre mondiale	25
II. Les opérations préliminaires	28
1. L'ordonnancement. — 2. Le contrôle. — 3. L'exécution de l'ordonnancement.	
III. La comptabilité	35
1. Les livres comptables. — 2. L'écriture comptable. — 3. La clôture des comptes.	
IV. Conclusions	43

CHAPITRE II

LE BUDGET ET LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

A. La doctrine et les faits	
I. Généralités	45
1. Définition du budget. — 2. Le régime budgétaire. — 3. Les qualités du budget. — 4. La forme du budget.	
II. Le système budgétaire de la Confédération	54
1. Le contrôle. — 2. La procédure. — 3. Principes budgétaires.	
III. Exposé historique et descriptif	62
1. Introduction. — 2. Le budget de 1850 à 1913. — 3. Le budget de 1914 à 1939. — 4. Le budget de 1940 à 1947. (Le plan administratif, le plan spécifique, le plan matériel.)	
B. Essai critique	
I. Généralités	84
1. Introduction. — 2. Principes rationnels.	

II. Les budgets spéciaux	90
1. Introduction. — 2. La Régie des alcools. — 3. Les Chemins de fer fédéraux. — 4. L'Administration des PTT. — 5. Les établissements en régie. — 6. Conclusions.	
III. Les imperfections du budget général	99
1. Les bénéfiques, les pertes et les fluctuations de l'inventaire. — 2. Les postes compensés. — 3. Les provisions. — 4. Les dépenses à amortir.	
IV. La classification des dépenses et des recettes	105
1. Introduction. — 2. La classification administrative. — 3. La classification spécifique. — 4. La classification matérielle. — 5. Les classifications économiques.	
V. Le compte des variations de la fortune	114
1. Introduction. — 2. Examen descriptif. — 3. Le plan d'amortissement du 15 juin 1927. — 4. Notion de l'amortissement. — 5. Nature de l'amortissement prévu au plan. — 6. La réalisation du plan et l'enregistrement comptable. — 7. Conclusions.	

CHAPITRE III

LE BILAN

A. Exposé théorique	
I. Les qualités du bilan	128
1. Introduction. — 2. La continuité. — 3. La clarté. — 4. La sincérité.	
II. L'évaluation	131
1. Les différentes valeurs. — 2. L'amortissement industriel.	
III. Les éléments du bilan	137
1. Introduction. — 2. Les fonds étrangers. — 3. Les fonds propres. — 4. Les provisions.	
B. Exposé descriptif et critique	
I. Le bilan général	144
1. Historique. — 2. La clarté. — 3. La continuité. — 4. La sincérité.	
II. Les valeurs actives	155
1. Introduction. — 2. Placements en valeurs mobilières. — 3. Prêts, avances et participations. — 4. Biens mobiliers. — 5. Biens immobiliers.	
III. La dette	172
IV. Les comptes internes	174
1. Les opérations internes. — 2. Les comptes d'ordre.	
V. Les provisions	177
1. Les provisions ainsi dénommées. — 2. Les fonds spéciaux. — 3. Les fonds centraux de compensation. — 4. Les caisses de prévoyance sociale du personnel. — 5. Conclusions.	
VI. Les comptes de la fortune	190
VII. Essai d'établissement du plan des comptes	192
Conclusions	196
Bibliographie	197

